



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.720949/2021-79
ACÓRDÃO	2302-004.217 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RAFAEL AUGUSTO SOBIS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA PERSONALÍSSIMA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Os rendimentos decorrentes de serviços de natureza eminentemente pessoal, inclusive os relativos a cessão de direitos de imagem, devem ser tributados na pessoa física do efetivo prestador do serviço, sendo irrelevante a denominação que lhes seja atribuída ou a criação de pessoa jurídica visando alterar a definição legal do sujeito passivo CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005.

O disposto no art. 129 da Lei nº 11.196/2005, refere-se exclusivamente à prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, razão pela qual a cessão de direitos de imagem de atletas desportivos não está subsumida às hipóteses ali previstas.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATLETA. DIREITO DE IMAGEM DE CONTEÚDO PATRIMONIAL. LICENCIAMENTO MEDIANTE CESSÃO DA EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DOS DIREITOS DE IMAGEM DA PESSOA FÍSICA PARA PESSOA JURÍDICA DA QUAL O DESPORTISTA É UM DOS SÓCIOS. ELEMENTOS CARACTERÍSTICOS DA SIMULAÇÃO. EVASÃO FISCAL. TRIBUTAÇÃO NA

PESSOA FÍSICA POR IDENTIFICAÇÃO DOS FATOS EFETIVAMENTE OCORRIDOS. REQUALIFICAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA.

O direito de imagem possui conteúdo patrimonial que permite a licença a terceiros para exploração econômica em atividade organizada de fim especulativo que objetiva lucro, regendo-se por normas constitucionais e patrimoniais do direito privado estando autorizada a cessão da exploração da imagem, inclusive, diretamente da pessoa física do atleta para pessoa jurídica da qual ele seja titular ou um dos sócios, conquanto a exploração deva ser efetiva, de modo a se combater a simulação e evitar a evasão fiscal. Demonstrado por elementos incontroversos a prática de atos artificiais que caracterizam simulação, é dever da autoridade fiscal requalificar a sujeição passiva indicando os fatos efetivamente ocorridos.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. SIMULAÇÃO.

Estando comprovado nos autos a prática de omissão deliberada da base de cálculo do tributo, com a interposição de pessoa jurídica e a simulação de contratos de cessão de direito de imagem com o objetivo de reduzir o pagamento dos tributos devidos, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

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.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM.

Nos termos do art. 124, I, do Código Tributário Nacional, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário interposto pelo Cruzeiro Esporte Clube, em conhecer dos demais Recursos Voluntários, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de piso para, no mérito, por voto de qualidade, dar-lhes parcial provimento para reduzir a multa ao patamar de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023. Vencidos a relatora, a conselheira Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz e o conselheiro Roberto Carvalho Veloso Filho que davam parcial provimento em maior extensão nos termos do voto da relatora. Definido redator o conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Roberto Carvalho Veloso Filho, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Reproduzo trecho do Relatório constante da decisão de piso, que bem descreve a autuação (e-fls. 1666/1762):

Trata o presente processo de lançamento efetuado contra o Contribuinte acima identificado por meio do auto de infração de fls. 02 a 30 onde foi apurado Imposto de Renda Pessoa Física – Suplementar (Cód. DARF 2904) no valor de R\$ 2.627.301,03, acrescido de multa de ofício de 150% e juros de mora.

O lançamento, segundo registrado pela autoridade tributária, foi efetuado em decorrência da apuração de que o Contribuinte utilizou-se, de modo simulado, de interposta pessoa jurídica (Rafael Sóbis Promoção Ltda) para receber rendimentos tributáveis de sua titularidade (da pessoa física).

De acordo com a autoridade lançadora, a transmissão de direitos de imagem do Contribuinte para pessoa jurídica da qual é sócio e desta para terceiros aconteceu

apenas no plano formal, “seja porque os direitos de personalidade são intransmissíveis como pretenderam as partes”, seja porque os negócios jurídicos foram simulados.

A autoridade lançadora, ao expor de modo resumido os motivos que a levaram a efetuar o presente lançamento, aduz o seguinte:

RAFAEL AUGUSTO SOBIS é atleta jogador de futebol profissional e, segundo informado (doc. 7), dedicou-se primordialmente a essa atividade durante todo o período fiscalizado.

Ocorre que o contribuinte, em conluio com fontes pagadoras e outros envolvidos, utilizou-se de artifício ilegal para reduzir o IRPF a que estava sujeito, lesando os cofres públicos pela falta de recolhimento do tributo no montante correto. Essa combinação envolveu receber parte de sua remuneração salarial por intermédio de interposta pessoa jurídica, de forma a dolosamente camuflar seus rendimentos pessoais como se fossem lucros da sociedade empresarial que criou, aproveitando-se da tributação menos gravosa a ela aplicável.

O método consistia em celebrar contratos fictícios de prestação de serviços entre clube e pessoa jurídica mantida para esse fim pelo fiscalizado e seu irmão, para receber pagamentos periódicos em retribuição ao trabalho pessoal do atleta como jogador, veladamente como se fosse retribuição por direitos de exploração de sua imagem. A pessoa jurídica interposta emitia notas fiscais pelo suposto uso de imagem do atleta e sócio, mas na verdade faturava unicamente em retribuição ao trabalho de jogador de futebol exercido de forma personalíssima como pessoa física. Esses pagamentos, após tributação mais benéfica na pessoa jurídica, retornaram ao atleta e seu núcleo familiar na forma de simples transferências bancárias ou falsas distribuições de lucros (doc. 8)

Em outras palavras, o que demonstraremos ao longo desse relatório é que os contratos firmados com a pessoa jurídica RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO LTDA, CNPJ 09.373.519/0001-90, não passaram de mera ficção. Os contraentes jamais tiveram verdadeira intenção de concretamente contratarem com pessoa jurídica serviço algum de licenciamento ou seção de direito de imagem, mas sim reduzir IRPF do atleta e contribuições previdenciárias da fonte pagadora pelo uso de interposta pessoa que, figurando como intermediária sem causa nas avenças contratuais, possibilitava evitar que o pagamento fosse feito diretamente à pessoa física como deveria. Também demonstraremos que não ocorreu efetiva exploração da imagem do atleta, mas ainda que tivesse sido esse o caso, mesmo assim a remuneração recebida deveria ter sido tributada na pessoa física. (...)

III.II – DA RELAÇÃO DE EMPREGO É notório e inquestionável que RAFAEL AUGUSTO SOBIS atuou como pessoa física prestadora de serviços de natureza não eventual para seus empregadores, sob a dependência destes e mediante salário, nos termos do art. 3º do Decreto-Lei nº 5.452/1943 – CLT. O contribuinte, inclusive, ajuizou reclamações trabalhistas contra pelo menos dois dos clubes que o contratou, de que são exemplos as ações nº 0101233-39.2016.5.01.0030

(doc. 11) e 0020989-91.2019.5.04.0012, em curso no TRT da 1ª e 4ª Regiões, respectivamente.

Portanto, desnecessário discorrer sobre os requisitos da relação de emprego (pessoa física, pessoalidade, subordinação, onerosidade e não eventualidade), aplicáveis nas relações entre o atleta e os clubes CRUZEIRO, INTERNACIONAL e CEARÁ, que o contrataram como atleta no período fiscalizado, e cujos contratos de trabalho colacionamos aos autos (doc. 5, 44 e 51). Com efeito, a teoria processo civil prevê expressamente que os fatos notórios não precisam ser provados, o que se aplica perfeitamente ao caso.

Corolário, uma parcela da remuneração foi espontaneamente reconhecida como decorrente da atividade laboral e declarada em DIRPF e DIRF pelo fiscalizado e contratantes. No entanto, outras expressivas parcelas não foram declaradas como rendimentos tributáveis de pessoa física como deveriam, mas sim por meio de pessoa jurídica interposta.

Já dissemos que essa parcela da remuneração, paga tanto pelos clubes e por outras empresas, ostentam natureza de rendimentos tributáveis de pessoa física, não importando a roupagem ou nomenclatura que os envolvidos tenham pretendido atribuir aos negócios a ela relacionados.

Ademais, segundo os elementos indiciários coletados no curso da ação fiscal, a suposta exploração da imagem de atleta praticamente não ocorreu. Há, na verdade, algumas postagens no site do clube ou em mídias sociais em que o atleta aparece vestindo a camisa do time, fazendo algum comentário ou concedendo entrevistas, mas os eventos são tão esporádicos e insignificantes que não se prestam de forma alguma a justificar o deslocamento dos vultosos valores que lhes teriam sido pagos a esse título, e que os contratantes insistem em impor ao fisco.

A veracidade é que essas parcelas decorreram principalmente por seu trabalho como jogador pelo clube. A remuneração que lhe foi paga, tanto a parcela efetivamente incluída em folha e aquela que lhe foi direcionada por meio de pessoa jurídica interposta, decorreram de sua atuação como atleta, e não como benefício especial do empregador pela utilização de imagem como bem econômico. E no mais, mesmo nas poucas vezes em que se possa alegar ter o clube explorado a imagem de Rafael, só foi possível pelo agir de pessoa física, ato do ser humano por si próprio, sem jamais qualquer ínfima participação da pessoa jurídica Rafael Sobis Promoção Ltda.

(...)

Na infração “Omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica” foram considerados como rendimentos da pessoa física do Contribuinte pagamentos recebidos formalmente pela pessoa jurídica Rafael Sóbis Promoção Ltda, a título de retribuição pelo direito ao uso da imagem do Contribuinte, dos clubes de futebol nos quais este (Contribuinte) manteve

vínculo empregatício (Cruzeiro Esporte Clube, Sport Club Internacional e Ceará Sporting Club).

Na infração “Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas”, foram considerados como rendimentos da pessoa física do Contribuinte pagamentos recebidos formalmente pela pessoa jurídica Rafael Sóbis Promoção Ltda, a título de retribuição pelo direito ao uso da imagem do Contribuinte, das pessoas jurídicas Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda e Buser Brasil Tecnologia Ltda.

Já na infração “falta de retenção de imposto de renda sobre rendimentos recebidos no Brasil pelo não residente”, foram considerados como rendimentos da pessoa física do Contribuinte pagamentos recebidos formalmente pela pessoa jurídica Rafael Sóbis Promoção Ltda, a título de retribuição pelo direito ao uso da imagem do Contribuinte, das pessoas jurídicas Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda e Unimed Rio Coop. Trab. Médico do RJ Ltda, no período em que o Contribuinte estava enquadrado na condição de não residente no Brasil.

A qualificação da multa de ofício aplicada no auto de infração, com fulcro no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 ocorreu, nas palavras da autoridade tributária, devido a apuração de que restaram caracterizadas as condutas tipificadas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

Foi imputada responsabilidade solidária pelo crédito tributário lançado ou por parcelas dele a clubes de futebol, pessoas físicas e pessoa jurídica, conforme demonstrado no quadro abaixo:

NOME	CNPJ / CPF	FUNÇÃO / ENTIDADE	PERÍODO	Art. do CTN que fundamenta a responsabilização
RAFAEL SÓBIS PROMOÇÃO LTDA	08.157.538/0001-16	EMPRESA INTERPOSTA	01/01/2015 a 31/12/2020	art. 124, inciso I
MÁRCIO ANDRÉ SOBIS	685.319.310-53	SÓCIO ADMINISTRADOR	01/01/2015 a 31/12/2020	art. 124, inciso I, e art. 135, inciso III
CEARÁ SPORTING CLUB	07.369.226/0001-03	CLUBE ESPORTIVO	05/01/2020 a 31/12/2020	art. 124, inciso I
ROBINSON PASSOS DE CASTRO E SILVA	241.338.923-72	PRESIDENTE/DIRETOR DO CEARÁ	05/01/2020 a 31/12/2020	art. 124, inciso I, e art. 135, inciso III
SPORT CLUB INTERNACIONAL	92.894.500/0001-32	CLUBE ESPORTIVO	05/01/2019 a 31/12/2020	art. 124, inciso I
MARCELO FEIJÓ DE MEDEIROS	431.710.790-20	PRESIDENTE/DIRETOR DO INTERNACIONAL	05/01/2019 a 31/12/2020	art. 124, inciso I, e art. 135, inciso III
CRUZEIRO ESPORTE CLUBE	17.241.878/0001-11	CLUBE ESPORTIVO	01/07/2016 a 31/12/2019	art. 124, inciso I
GILVAN DE PINHO TAVARES	041.647.096-34	PRESIDENTE/DIRETOR DO CRUZEIRO	01/07/2016 a 21/01/2018	art. 124, inciso I, e art. 135, inciso III
WAGNER ANTONIO PIRES DE SÁ	006.234.156-15	PRESIDENTE/DIRETOR DO CRUZEIRO	22/01/2018 a 31/12/2019	art. 124, inciso I, e art. 135, inciso III

O lançamento foi impugnado pelo Autuado e responsáveis solidários (exceto Gilvan de Pinho Tavares e Wagner Antônio Pires de Sá) e os autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 14ª Turma da DRJ09, por unanimidade de votos, julgaram parcialmente procedente

as impugnações, apenas no que tange à decadência, nos termos do voto do Relator. Observa-se que a qualificação da multa de ofício foi mantida por maioria.

É ver trecho constante das conclusões do referido voto:

Ante o exposto, manifesto-me pela procedência em parte das impugnações apresentadas, considerando:

a) improcedente o lançamento, por força da decadência, da parcela do crédito tributário exigido relativo a fatos geradores ocorridos em datas do ano-calendário 2015, que corresponde, conforme exposto à fl. 12 dos autos, a Imposto de Renda Pessoa Física - Suplementar no valor de R\$ 180.668,50, acrescido de multa de ofício de 150% e juros de mora;

b) procedente em parte o lançamento do restante do crédito tributário lançado, exonerando, por força do exposto no item 9 do presente voto (Notas Fiscais 2019/18, 2019/19, 2019/20 e 2019/21), a exigência de Imposto de Renda Pessoa Física - Suplementar no valor de R\$ 92.785,00, acrescido de multa de ofício de 150% e juros, e mantendo a exigência de Imposto de Renda Pessoa Física - Suplementar no valor de R\$ 2.353.847,53, acrescido de multa de ofício de 150% e juros;

c) procedente a imputação de responsabilidade solidária à Márcio André Sóbis, ao Sport Club Internacional, à Marcelo Feijó de Medeiros e ao Cruzeiro Esporte Clube;

d) procedente a imputação de responsabilidade solidária ao Ceará Sporting Club e à Robinson Passos de Castro Silva, somente em relação a parcela do crédito tributário mantido relativa ao período de 02/2020 a 10/2020.

Cientificados da decisão, o sujeito passivo e os solidários apresentaram recursos voluntários tempestivos, resumidas nos seguintes tópicos:

Sport Club Internacional e Marcelo Feijó de Medeiros (e-fls. 1842/1882)

- a) Descumprimento da previsão contida no parágrafo único do art. 116 do CTN c/c arts. 50 e 168 do CC para decretação de nulidade do negócio jurídico firmado e de desconsideração da personalidade jurídica;
- b) A ilegitimidade passiva do Sport Club Internacional;
- c) A necessidade de afastamento da responsabilidade solidária atribuída ao ex-dirigente Marcelo Feijó de Medeiros – ausência do elemento subjetivo;
- d) A legitimidade do instrumento particular de licença de uso de imagem e do direito à sua exploração;
- e) A desqualificação da multa de ofício;

- f) A compensação com os recolhimentos efetuados pela pessoa jurídica – lançamento apenas da diferença entre os tributos pagos e o apurados na pessoa física.

Cruzeiro Esporte Clube (e-fls. 1965/1985)

- a) A Ausência da Responsabilidade Tributária do Cruzeiro Esporte Clube. Inaplicabilidade do art. 124, I do CTN;
- b) A regularidade dos contratos celebrados;
- c) A discussão acerca da possibilidade ou não de cessão do direito de imagem para a pessoa jurídica findou-se partir de 2005, justamente em razão da introdução no ordenamento jurídico do art. 129 da Lei n.11.196/05;
- d) A legalidade do planejamento tributário efetuado com a criação da empresa Rafael Sobis Promoção LTDA;
- e) O afastamento da multa qualificada.

Ceará Sporting Clube (e-fls. 1798/1809) e Robinson Passos de Castro e Silva (e-fls. 1816/1835)

- a) Nulidade do acórdão por preterição de direito de defesa, haja vista a ausência de anexo com a fundamentação do Voto Divergente na decisão acordada pela 14ª Turma da DRJ09;
- b) O direito de o atleta ceder/explorar o uso de sua imagem;
- c) A possibilidade de contratação por meio de pessoa jurídica. Tema 725 do STF;
- d) A indevida qualificação da multa de ofício;
- e) Impossibilidade de imputação do Art. 124, I, do CTN. Ausência de interesse comum do Clube;
- f) Impossibilidade de imputação do Art. 124, I, ou do Art. 135, III, ambos do CTN. Ausência de requisitos legais para a imputação de responsabilidade solidária a Robison Passos e Castro e Silva;

Rafael Sóbis Promoção Ltda e Rafael Augusto Sóbis (e-fls. 1988/2025)

- a) Preliminarmente a nulidade do acórdão por omissão às razões do voto divergente;
- b) *“O direito civil brasileiro não experimenta nenhuma restrição ao negócio jurídico realizado pelo recorrente Rafael Sóbis, pelo qual entrega a exploração econômica do seu direito de imagem, por contrato particular e não definitivo (pode ser rescindido a qualquer momento), a pessoa jurídica cujo objeto social é rigorosamente esse”;*

- c) *“uma sociedade como a aqui recorrente, organizada, cumpridora dos seus deveres legais e fiscais, formada por membros do mesmo grupo familiar, organizando sua atividade econômica em torno de direitos cuja exploração econômica lhe foi dada não deveria estranhar a ninguém, muito menos à autoridade fiscal, que por certo está acostumada com a existência, inclusive, de sociedades cujo único propósito seja o da guarda de bens ou direitos (as chamadas holdings)”*;
- d) O art. 87-A da Lei 9.615/98, inserido pela Lei n. 12.395/2011 permite ao atleta profissional ceder ou explorar o seu direito de imagem, inclusive através de pessoa jurídica por ele constituída para tanto;
- e) O art. 129 da Lei n.11.196/05 tem ampla aplicabilidade ao caso concreto, sendo, aliás, especialmente pelo julgamento da ADC 66, de observância obrigatória para o caso concreto;
- f) A decisão recorrida, ao manter a orientação da ação fiscalizadora, viola a liberdade fiscal do contribuinte. Menciona a ADI 2446;
- g) Traz considerações sobre a empresa Rafael Sobis Promoções Ltda. e os contratos que firmou e outras ligadas a ações e decisões da empresa e do atleta: (i) *“A imagem do atleta profissional foi efetivamente usada e aproveitada pelas entidades e empresas que tiveram a sua exploração contratada”*, (ii) *“Em pleno século XXI, uma empresa não precisa estar na rua, aberta ao público, para que se considere existente, validamente formada e dotada de personalidade jurídica”*; (iii) *“o recorrente apenas promoveu a ação judicial contra o Fluminense Football Club como forma de uniformização e padronização de tratamento jurídico”*, (iv) *“A sociedade recorrente teve a natureza da sua atividade e a sua própria existência confirmados em discussão no âmbito de ação judicial que discutia a tributação municipal”*e, por fim, que a anuência “do atleta profissional em alguns dos contratos, serve rigorosamente como proteção exigida por alguns dos contratantes para a hipótese que o próprio agente fiscal traz em suas razões, no tocante ao efeito a terceiros previsto no art. 221 do Código Civil”;
- h) A compensação com o pagamento de tributos realizados pela recorrente Rafael Sóbis Promoções Ltda., cujos fatos geradores foram considerados inexistentes e objeto de reclassificação;
- i) Impossibilidade de aplicação de multa qualificada;
- j) Por fim, menciona julgados do CARF sobre a matéria;

Márcio André Sóbis (e-fls. 2068/2081)

- a) Preliminarmente a nulidade do acórdão por omissão às razões do voto divergente;
 - b) Além disso, a invocação do artigo 124, I do CTN, pela fiscalização, para imputação de responsabilidade solidária ao ora recorrente, exclusivamente, não pode ser utilizada como fundamento legal para que a pessoa jurídica envolvida seja desconsiderada;
 - c) A compensação com o pagamento de tributos realizados pela recorrente Rafael Sóbis Promoções Ltda., cujos fatos geradores foram considerados inexistentes e objeto de reclassificação;
 - d) Impossibilidade de aplicação de multa qualificada.
- É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade.

1 CONHECIMENTO

Não obstante, a alegação do Cruzeiro Esporte Clube de que a multa de ofício qualificada exigida seria inconstitucional, por ser confiscatória (e-fl. 1983), não pode ser apreciada no presente julgamento, já que a exigência de tal multa tem amparo em dispositivos legais (artigo 44 da Lei n. 9.430/96), e que é vedado à autoridade julgadora, em sede de processo administrativo fiscal, devido ao caráter vinculado da atuação das instâncias administrativas, afastar a aplicação, por inconstitucionalidade, de artigo de lei regularmente editado e em vigor.

É nesse sentido o teor da Súmula CARF n. 2 do CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Pelo exposto, não conheço da alegação de inconstitucionalidade da multa de ofício qualificada.

2 PRELIMINAR – NULIDADE DO ACÓRDÃO DE PISO

Os recorrentes defendem a nulidade da decisão de piso, por omissão às razões do voto divergente, referente à qualificação da multa de ofício, na decisão acordada pela 14ª Turma da DRJ09.

Ocorre que a Portaria ME n. 20/23, vigente à época do julgamento, que disciplina o julgamento realizado no âmbito das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, não determina a obrigatoriedade de formalização do voto vencido na hipótese dos autos (manutenção do lançamento – relativo à multa qualificada – por maioria de votos).

Ao disciplinar a necessidade de formalização do voto vencido como parte integrante do acórdão, apenas determina a necessidade de declaração na hipótese em que a decisão de piso exonerar o crédito tributário por maioria de votos. É ver:

Art. 36. Na hipótese de exoneração de crédito tributário em valor superior a duas vezes o limite máximo de que trata a alínea "b" do inciso II do caput do art. 3º e inferior ao limite para interposição de recurso de ofício, quando a decisão for proferida por unanimidade, está será assinada por todos os membros do colegiado.

§ 1º Na hipótese de que trata o caput, quando a decisão for por maioria, o voto vencido será necessariamente declarado e considerado parte integrante do acórdão.

De acordo com a referida norma, há apenas a necessidade de indicação no acórdão *“do(s) julgadore(s) vencido(s) e da matéria que o foram”*, exatamente como procedeu-se no caso dos autos.

Além disso, entendo que não restou configurada a preterição do direito de defesa da Recorrente apta a ensejar a nulidade, na forma explicitada no art. 59, II, e § 1º, do Decreto n. 70.235/72.

O acórdão encontrar-se em conformidade com a regulamentação normativa vigente. Mesmo que fosse desejável, inclusive à esta Julgadora, saber os motivos pelo afastamento da multa qualificada, as razões de defesa foram aduzidas pelos recorrentes quando do protocolo da impugnação (nos termos do art. 16 do Decreto n. 70.235/72), sob pena de preclusão. Ou seja, a exposição dos motivos do voto vencido, caso existentes, poderiam servir, no máximo, como reforço argumentativo em sede recursal.

Assim, entendo que tal fato não obstaculiza o direito de defesa da impugnante, vez que a decisão favorável não prevaleceu e as razões pela manutenção do lançamento estão expostas com clareza e à saciedade na decisão de piso (fato incontroverso), permitindo o pelo exercício do direito de defesa das recorrentes.

3 MÉRITO

A omissão de rendimentos no caso dos autos é decorrente do fato de o recorrente, jogador profissional de futebol, ter cedido seus direitos de imagem à pessoa jurídica por ele constituída, Rafael Sóbis Promoção Ltda., para a qual passaram a ser pagos os rendimentos decorrentes da exploração de tais direitos.

Como se observa do Termo de Verificação Fiscal, o entendimento assentado pela autoridade lançadora foi pela inviabilidade da cessão do direito de imagem do recorrente, jogador profissional de futebol, para pessoa jurídica.

Argumentou, em breve síntese, que, tratando-se de direito personalíssimo, não poderia ser transferido para terceiro para que este a explorasse economicamente; que, em verdade, a referida exploração econômica só poderia ser feita pelo próprio indivíduo, pessoa física, titular do direito personalíssimo.

Assim, como se vê, a controvérsia inicialmente posta nos autos cinge-se à possibilidade de cessão dos direitos de imagem por atleta profissional do ramo futebolístico, para a exploração por pessoa jurídica, controlada pelo detentor da imagem, mediante o licenciamento a terceiros.

3.1 CESSÃO DE DIREITO DE EXPLORAÇÃO COMERCIAL DA IMAGEM POR PESSOA JURÍDICA

Como se sabe, a matéria é controversa e compreende intensas discussões neste *Eg.* Conselho Administrativo. Não há, na atualidade, um posicionamento consolidado sobre o tema, ameaçando a segurança jurídica.

Não obstante, filio-me à corrente que compreende que é lícita a cessão para efeito de exploração econômica da imagem.

O direito de imagem encontra previsão no artigo 5º, V e X, da Constituição Federal, caracterizando-se como um direito individual personalíssimo que, no caso do atleta profissional, se relaciona à veiculação da sua imagem individualmente considerada. Confira-se:

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

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 a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

Nesta senda, temos que os direitos personalíssimos são direitos de ordem pessoal, ou seja, inerentes à personalidade, por isso são direitos inalienáveis e indisponíveis. Tem como

característica as emanações do ser humano, tais como a liberdade, a honra, a imagem, a privacidade, dentre outros.

Ocorre que, há mais de vinte e cinco anos atrás, ao julgar o REsp n. 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 n. 74.473/RJ, relator Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, Quarta Turma, julgado em 23/2/1999, DJ de 21/6/1999).

Por meio do Recurso Especial, 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 cenário, o Código Civil de 2002, em seu art. 83, inciso III, define os direitos pessoais de caráter patrimonial como bens móveis. A mobilidade é inerente ao seu valor econômico, cuja exploração ocorre através de instrumentos jurídicos próprios, como no caso das cessões. Vale lembrar, ainda, que qualquer indivíduo poderá pactuar, com supedâneo no artigo 20 do Código Civil, licença ao uso da imagem com nítida natureza contratual. É ver:

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

Do dispositivo acima transcrito depreende-se que, havendo autorização, a imagem de uma pessoa poderia ser divulgada para fins comerciais. Inclusive cessão de direitos autorais e conexos (como é o direito à imagem) está prevista no art. 49 da Lei n. 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: (..)

Ou seja, ao lado dos direitos personalíssimos estão os direitos pessoais de caráter patrimonial, incluindo-se, nesta espécie, o direito de exploração econômica e jurídica da imagem. O direito de imagem, embora decorrente, não se confunde com o exercício da atividade personalíssima, pois, esta sim tem que ser exercida pela pessoa física sem nenhuma possibilidade de transferência. Mas os direitos, mesmo que personalíssimos, em seus aspectos patrimoniais, oriundos da atividade profissional podem ser cedidos, ainda que temporariamente.

A cessão da exploração da vertente patrimonial do direito de imagem para uma pessoa jurídica sempre foi permitida, independentemente de lei, haja vista ser uma consequência do próprio fundamento constitucional da livre iniciativa e do primado que assegura o livre exercício de atividade econômica em nossa República.

No âmbito esportivo, em específico, os direitos patrimoniais de exploração de imagem possuem previsão expressa no art. 87-A da Lei Pele, incluído pela Lei n. 12.395/2011 (anterior aos fatos geradores ora em discussão):

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).

A norma da Lei Pelé só vem aclarar uma possibilidade de negociação direta com o clube, sem desprezar outras possíveis alternativas no campo da liberdade de se organizar para a exploração da vertente patrimonial do direito de imagem. O comando legal é claro: o direito ao uso (exploração) da imagem pode ser cedido pelo atleta, pois constitui um direito patrimonial, móvel, passível de ser explorado por terceiros, nos termos da legislação civil.

Segundo tal inteligência, é lícita a cessão do direito de exploração da imagem. Esse é o teor do art. 92 da Lei n. 9.610/98, que reconhece expressamente a distinção existente entre o direito personalíssimo e o direito patrimonial, ambos faces da exploração da imagem.

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.

A corroborar com o exposto, encontra-se em vigor, atualmente, a Lei n. 14.597, de 14 de junho de 2023 (Lei Geral do Esporte), a qual previu o que já era possível, conforme já abordado:

Art. 164. O direito ao uso da imagem do atleta profissional ou não profissional pode ser por ele cedido ou explorado por terceiros, inclusive por pessoa jurídica da qual seja sócio, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de

direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho esportivo. (...) § 4º Deve ser efetivo o uso comercial da exploração do direito de imagem do atleta, de modo a se combater a simulação e a fraude;

Ainda, o art. 129, da Lei n. 11.196/05 dispõe que, para fins fiscais e previdenciários, os serviços intelectuais, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas. É ver:

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.

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, artísticas ou acadêmicas.

O conceito de “cultura”, deve ser compreendido em seu sentido amplo como os hábitos, comportamentos, tradições e inclui a língua, as comidas típicas, as religiões, música local, artes em suas mais diversas expressões, vestimentas, entre inúmeros outros aspectos. O futebol é indubitavelmente a atividade esportiva mais popular do Brasil e incorporada à identidade nacional, impossível não considerá-lo abrangido como atividade de natureza cultural.

Mesmo que assim não se entenda, indo além, o art. 129 cobre o gênero prestação de serviços intelectuais, sendo que a utilização da palavra “inclusive” indica que a referência a serviços de natureza científica, artística ou cultural é, meramente exemplificativa, o que dispensaria tal discussão.

Há, ainda, quem defenda que a exploração econômica (comercialização) de direitos de imagem não é um “serviço”, para fins de aplicação da legislação em comento. Não obstante, entendo que essa não é a melhor compreensão.

Ao comparecer em eventos, utilizar *squeezes*, camisetas e artigos esportivos de patrocinadores em campo, posar para álbuns de figurinha e comerciais, presença em *podcasts*, televisão, atuação em campanhas publicitárias, a pessoa física claramente exerce uma atividade (um fazer), prestando um serviço de cunho personalíssimo, ante a relevância de sua atividade como jogador profissional. A meu ver há, claramente, uma obrigação de fazer inculpada e tais contratos por parte do particular, motivo, inclusive, pelo qual insurge-se a fiscalização contra a interposição da pessoa jurídica.

Há uma confusão que deve ser afastada: entendo que o art. 129 não se refere ao serviço prestado pela PJ à terceiros (que poderia ser compreendido como licenciamento ou

agenciamento), ou ao contrato de cessão entabulado pelo jogador com a Pessoa Jurídica, mas a atividade (serviço, um fazer) desenvolvido pela pessoa física, em caráter personalíssimo, sob o amparo, para fins fiscais e previdenciários, de uma pessoa jurídica.

De toda forma, na prática tributária, discute-se a não incidência do ISS (Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza) sobre a cessão de direito de imagem. A Lei complementar 116/03, embora não traga expressamente tal hipótese de incidência, contém itens relativos à cessão de direitos como: “cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda” (item 3.02) ou como “serviço diverso de veiculação de propaganda e publicidade” (item 17.06) ou como “agenciamento, corretagem ou intermediação” (item 10.3).

Ademais, a Súmula Vinculante 31 assenta que “[é] inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”, a lógica é no sentido de que locação de veículos automotores consubstancia obrigação de dar ou de entregar, eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, diversamente do caso do jogador ao prestar os serviços de marketing a terceiros, mediante a utilização de sua imagem.

Assim, entendo que o dispositivo é plenamente aplicável a hipótese, devendo ressaltar, ainda, que o Supremo Tribunal Federal, por meio do julgamento da ACD n. 66, declarou a constitucionalidade do disposto no artigo 129 da Lei n. 11.196/05, cuja ementa transcrevo:

EMENTA: AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. REGIME JURÍDICO FISCAL E PREVIDENCIÁRIO APLICÁVEL A PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS INTELLECTUAIS, 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)

Consoante inteligência da Ministra Carmen Lúcia, relatora do caso, a Constituição Federal estabelece a liberdade de iniciativa e a garantia de livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão e o livre exercício de qualquer atividade econômica (artigo 1º, inciso IV, e artigos 5º e 170). A *ratio* decidendi adotada no voto da Ministra Carmen Lúcia no julgamento da ADC n. 66 aplica-se, em tese, aos casos como o ora em análise.

Na linha do exposto, em recente julgado envolvendo cessão de exploração do direito de imagem de jogador de futebol para uma pessoa jurídica, o Tribunal Regional da 3ª Região assentou entendimento pela aplicação do art. 129 da Lei n. 11.196. É ver a ementa:

AGRAVOS INTERNOS. IMPOSTO DE RENDA. OMISSÃO DE RECEITAS. CONTRATO DE LICENCIAMENTO DE DIREITOS DE USO DE NOME, VOZ E IMAGEM. CONTRATO FIRMADO COM PESSOA JURÍDICA. ARTIGO 129 DA LEI N. 11.196/2005. FRAUDE NÃO COMPROVADA. PESSOA JURÍDICA CONSTITUÍDA ANTERIORMENTE.

HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. VALOR DA CAUSA EXORBITANTE. APRECIÇÃO EQUITATIVA. POSSIBILIDADE. RECURSOS DESPROVIDOS.

1. Este Tribunal Regional Federal já se manifestou no sentido de que, para afastar a disposição insculpida no artigo 129 da Lei n. 11.196/2005, é necessária a comprovação do abuso da personalidade jurídica.

2. Contrato de licenciamento de direitos de uso de nome, voz e imagem do embargante, atleta profissional, firmado por meio de pessoa jurídica constituída em data anterior à celebração e ainda ativa.

3. Não se pode presumir a existência de fraude em contrato de uso de direito de imagem de atleta firmado por intermédio de pessoa jurídica. Necessidade de comprovação.

4. O conjunto fático-probatório existente nos autos impõe o reconhecimento da inexigibilidade dos créditos tributários referentes à suposta omissão de rendimentos recebidos da UNIMED por força de contrato de cessão de imagem do embargante e, por consequência, das multas de ofício correspondentes.

5. A fixação da verba honorária pela simples aplicação dos percentuais dos §§ 2º e 3º do art. 85 do CPC, em casos como o dos autos, em que o valor da causa ou da condenação se afigure de elevado valor, não atende à proporcionalidade e razoabilidade na remuneração do trabalho desenvolvido nos autos pelo advogado, implicando, ademais, excessivo ônus à parte adversa.

6. A Suprema Corte já se manifestou pela possibilidade de fixação dos honorários sucumbenciais por critério de equidade, nos termos do art. 85, § 8º, do CPC, nas causas em que se afigure alto o valor da causa em razão do proveito econômico pretendido pelo requerente.

7. O E. STF reconheceu repercussão geral (Tema nº 1.255) no Recurso Extraordinário nº 1.412.069, em que se discute, à luz dos artigos 2º, 3º, I e IV, 5º, caput, XXXIV e XXXV, 37, caput, e 66, § 1º, da Constituição Federal, a interpretação conferida pelo Superior Tribunal de Justiça ao art. 85, §§ 2º, 3º e 8º, do Código de Processo Civil, em julgamento de recurso especial repetitivo, no sentido de não ser permitida a fixação de honorários advocatícios por apreciação equitativa nas hipóteses de os valores da condenação, da causa ou o proveito econômico da demanda serem elevados, mas tão somente quando, havendo ou não condenação: (a) o proveito econômico obtido pelo vencedor for inestimável ou irrisório; ou (b) o valor da causa for muito baixo (Tema 1.076/STJ).

8. Fixação dos honorários em consonância com o entendimento do C. STF.

9. Agravos internos desprovidos.

(TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 0002319-33.2019.4.03.6182, Rel. Desembargador Federal SAMUEL DE CASTRO BARBOSA MELO, julgado em 10/05/2024, DJEN DATA: 15/05/2024)

Portanto, considerando os dispositivos legais pertinentes, me filio ao entendimento de se reconhecer a possibilidade de cessão do direito de imagem, em tese, como foi feito no caso dos autos. A legislação autoriza expressamente a cessão dos direitos de exploração da imagem para pessoa jurídica, trazendo previsão específica para o caso do atleta profissional. Ainda, desvincula referidos valores da remuneração decorrente do contrato especial de trabalho e de demais remuneração sujeitas à tributação na pessoa física do atleta.

3.2 SIMULAÇÃO – EVASÃO FISCAL

De fato, a cessão de direitos de imagem geralmente é feita para estruturar contratos de maneira que parte da remuneração seja paga como uso de imagem, ao invés de salário, o que pode trazer vantagens fiscais. É um problema de política legislativa a carga tributária ser reduzida, mas não há vedação para a exploração da imagem por pessoa jurídica da qual a pessoa física seja sócio.

Não obstante, a adoção e cessão por intermédio de pessoa jurídica, mesmo que com o objetivo de economia tributária, não é suficiente, por si só, para justificar eventual reclassificação de rendimentos.

O parágrafo único do art. 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar (“LC”) n. 104/01, mencionado pelo Ilmo. Fiscal no lançamento, dispõe que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A constitucionalidade do parágrafo único do mencionado dispositivo foi julgada constitucional perante o plenário do Supremo Tribunal Federal (“STF”), nos autos da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (“ADI”) n. 2.446.

Nos termos do voto vencedor, da Ministra relatora Cármen Lúcia, a norma é constitucional, embora a sua plena eficácia dependa de lei ordinária para estabelecer procedimentos a serem observados. Outrossim, restou consignado que a norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada.

Ainda, constou-se que há diferença entre elisão fiscal – diminuição lícita de valores tributários – e evasão fiscal – ocultação do fato gerador materializado para omitir-se do pagamento. Assim, entendeu-se que o parágrafo único do art. 116 do CTN não pode ser denominado como norma antielisão, por tratar-se norma de combate à evasão fiscal.

Ou seja, em matéria tributária, o direito do contribuinte de auto-organização apenas restaria limitado, nos casos de fraude e simulação, autorizando a desconsideração, e consequente requalificação, dos efeitos tributários do ato, isto é, configurando-se como atos não oponíveis ao Fisco (art. 167 do Código Civil, art. 149 do CTN c/c art. 142 do CTN).

Inclusive, a própria ADC 66 e outros precedentes recentes do Supremo Tribunal Federal (Tema 725) acerca da pejetização, em que pese não ser esse exatamente o caso dos autos, confirmam tal racional: a terceirização da atividade fim e a prestação de serviços por intermédio de pessoa jurídica é lícita (inclusive para fins fiscais e previdenciários), tendo em vista a adoção de uma estrutura jurídica válida, prevista em lei, para execução de atividade lícita. Isto é, quando o negócio jurídico NÃO é simulado. Quando não há mácula de intuito ou efetivo ato simulatório por parte do contribuinte.

Em que pese o fiscal a autoridade lançadora deste processo desenvolver um debate em tese sobre a possibilidade, ou não, da cessão da exploração do direito de imagem (já elucidado alhures), na sequência, trata de motivação relacionada com as características de evasão fiscal que com considerações acerca da simulação no caso dos autos (e-fl. 55 e seguintes).

Cabe, doravante, analisar o contexto fático dos autos, a fim de atestar a legitimidade, ou não, do licenciamento outorgado para a pessoa jurídica, aferindo se a subsunção normativa foi, ou não, acertada, se a qualificação jurídica resta adequada. É preciso saber se estamos diante de elisão ou de evasão fiscal.

3.2.1 DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO LTDA

Inicialmente, deve-se observar que os indícios da simulação apontada pela Ilma. Fiscalização, vinculam-se, em boa parte, à regularidade da pessoa jurídica. Entendo que essa não é a competência da autoridade fiscal ou dessa Julgadora, qualquer questionamento a esse respeito, em particular, deve passar pela utilização do procedimento previsto no artigo 50 do Código Civil, que trata do abuso da personalidade jurídica.

Além disso, os argumentos trazidos não são suficientes para contestar a existência e validade da empresa, haja vista ser fato incontroverso que (i) foi constituída em 2006 (antes dos fatos geradores sob exigência), (ii) encontra-se em situação regular e perdurar até a data atual, com a inscrição no CNPJ ativa, (iii) apresenta escrituração regular (Livros Razão e Diário); (iv) possui diversos bens contabilizados no ativo imobilizado (e-fl. 62 do TVF); (v) arca com a despesa de tais bens (IPTU, condomínio contabilizado no Livro Diário - e-fl. 2016/2020) e (vi) inclusive recebe receitas oriundas de aluguéis dos imóveis detidos; (vii) conta bancária e recebimento de rendimentos próprios (ausência de confusão patrimonial); (viii) correta contabilização de lucros e dividendos; (ix) cumpria com suas obrigações acessórias (e.g. SPED-ECD).

Concordo com o recorrente que na dicção do art. 981 do Código Civil brasileiro, dá-se a sociedade empresária pela comunhão de bens ou serviços para o exercício de atividade econômica. Não necessita de um prédio próprio, sala dedicada, mas apenas um local que tenha

eleito como sede, onde possa ser encontrada para todos os fins legais. E mais, a ação fiscalizatória ocorreu durante períodos de *lockdown* ocasionado pela pandemia da COVID 2019, que alterou a forma de organização das empresas, motivo pelo qual “a intimação só foi possível no endereço do próprio Rafael Augusto Sóbis, na qualidade de sócio administrador”.

A ausência de empregados no período autuado, por si só, nada represente, já que os próprios sócios e terceiros (contadores, advogados, auditores, assessores de imprensa, etc.) atuam na gestão e elaboração dos contratos firmados.

Entendo que tal estrutura reduzida não teria sido impedimento para que a empresa pudesse desempenhar seu objeto social de agenciar os interesses do Recorrente no que diz respeito à sua atuação como atleta profissional.

Inclusive é recomendável e dotada de propósito negocial a existência da entidade empresarial. Além de prática comum no ramo e autorizada pela legislação, como visto, não é razoável imaginar que, sozinho, o atleta profissional deva negociar com um dos maiores patrocinadores esportivos do mundo (Nike), revisando as cláusulas contratuais em língua estrangeira de um contrato de 22 páginas (apesar do contrato ter sido redigido em inglês e português, ainda assim o jogador precisaria de ajuda para confirmar a tradução) sem o auxílio profissional de seu agente, a Rafael Sóbis Promoção Ltda. e terceiros subcontratados por esta.

Além de auxiliar a gestão de atividades que fogem ao cotidiano e conhecimentos do atleta profissional, o motivo para a constituição de uma pessoa jurídica, voltada à exploração da imagem do atleta, tem por fim: (i) promover a distinção entre o patrimônio, renda e despesas da empresa e de seus sócios; e (ii) limitar a responsabilidade da atividade ao capital social da respectiva empresa. P

E não é de estranhar, aliás, que os sócios sejam pessoas da mesma família, já que, parece óbvio, por certo a relação familiar auxilia na formação do elo de confiança para a formação de sociedade. Os autos demonstram (Livro Diário e TVF – e- fl. 93) que havia o pagamento de dividendos e pro labore ao outro sócio, restando na instância da subjetividade a valoração ou considerações acerca da proporcionalidade da distribuição dos lucros da sociedade.

Ainda, não é possível deixar de registrar de antemão que não há qualquer disposição legal que impeça ou restrinja a possibilidade de um indivíduo contratar gratuitamente. Este fato, por si só, já extingue qualquer argumentação ofertada pelas autoridades fiscais no sentido de invalidar o instrumento contratual por ser não oneroso. A forma de compensação financeira que emerge da negociação particular entre os contratantes é exercício de direito que não cabe ao Fisco avaliar, sendo, inclusive, expressamente permitido em lei. Dessa forma, é legítima e plenamente viável a forma de compensação, tendo em vista que a onerosidade ou não de qualquer negociação depende da vontade entre as partes.

Não obstante o acima, considerando que a fiscalização destacou aspectos particulares de alguns Contratos por conterem elementos atípicos ao negócio jurídico pretendido, evidenciando a simulação, passo à análise individualizada dos mesmos.

3.3 CONTRATOS FIRMADOS COM CLUBES E TERCEIROS

Conforme relatado, a pessoa jurídica Rafael Sóbis Promoção Ltda., firmou diversos Contratos para a exploração do direito de imagem do recorrente, que lhes foram cedidos, com clubes de futebol nos quais este atleta manteve vínculo empregatício (Cruzeiro Esporte Clube, Sport Club Internacional e Ceará Sporting Club) e terceiros (Nike, Unimed Rio Coop. e Buser Tecnologia e Associação Sou Mais Alvinegro Cearense).

Nesse ponto, é necessário a análise individualizada dos contratos, a fim de verificar os requisitos do negócio jurídico pactuado. Isto é, a identificação da ocorrência de simulação demanda o cotejo entre a declaração incluída no instrumento contratual celebrado pelos recorrentes e a situação tática efetivamente ocorrida. Se na prática restar evidenciado que os objetivos concretos das partes são estranhos ou opostos à finalidade prática subjacente ao negócio, mediante a não efetivação de efeitos característicos do contrato, é forte indício de simulação.

Inobstante as diversas visões e perspectivas sobre o conceito de simulação, é ponto comum na doutrina que situações com artificialidade evidente e latente, mediante a ocultação ou distorção dos elementos do ato ou negócio jurídico, estariam incluídas no conceito. Os principais autores civilistas que se dedicam ao estudo do instituto entendem que a simulação sempre envolve a pretensão de criar uma aparência distinta da realidade, de atingir escopo divergente daquele característico do negócio declarado (em seu aspecto formal), no intuito de enganar terceiros.

O negócio simulado pode ser conceituado como aquele que, não obstante tenha sido formalizado, não guarda correspondência com a realidade. A causa objetiva do negócio não é buscada pelos contraentes, de modo que a declaração formal do negócio não corresponde à realidade desejada pelas partes. Isso é possível verificar-se pela desnaturação do ponto central do negócio praticado, manifestada, inclusive, mediante à verificação de desrespeito às finalidades dos institutos utilizados.

Assim sendo, passo à análise.

3.4 CRUZEIRO ESPORTE CLUBE (E-FLS. 287/291)

A empresa controlada pelo Recorrente, em 2016, firmou com o Clube o Contrato para a exploração dos direitos de imagem do atleta ora recorrente. À época vigorava o Contrato de Trabalho do Clube de Futebol com Rafael Sóbis (e-fls. 750/770).¹

¹ Consta, ainda, dos autos o “INSTRUMENTO PARTICULAR DE OUTORGA DE DIREITOS DE EXPLORAÇÃO DE IMAGEM E OUTROS CONEXOS” firmado com o Clube em 11/11/2020 (e-fls. 297/299). Contudo, o período autuado refere-se à 2016 (fatos geradores de 2015 foram exonerados pela DRJ, em virtude da decadência) a 2020. Contudo, considerando que o primeiro pagamento (Cláusula Quarta — Do Preço) venceu no dia 10 de janeiro de 2021 e o contrato não foi objeto de maiores considerações pelo TVF, ou pelos recorrentes, a análise será focada no Contrato de 2016.

A fiscalização defende que a avença encontra-se “conectada aos contratos de trabalho do atleta”

Inicialmente, vale repisar que o direito de uso de imagem de atleta de futebol é legitimamente passível de ser cedido a terceiros, contanto que observe o determinado no dispositivo de regência, qual seja Art. 87-A da Lei n. 9.615/98, alterado pela Lei 12.935/11.

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.

No particular, entendo que, em violação ao art. 87-A da Lei Pelé, as obrigações estipuladas pelas partes confundem-se com o Contrato de Trabalho, conforme bem exposto pela autoridade fiscal no TVF, colaciono o seguinte trecho:

É o que ocorre quando RAFAEL AUGUSTO SOBIS firma, desde o primeiro momento, “contrato de imagem” envolvendo RAFAEL PROMOÇÃO LTDA a partir de junho/2016 (doc. 24 e 46). Mas nesse prisma, interessante observar que o contrato de trabalho firmado com o atleta (doc. 44), embora devesse conter apenas cláusulas de natureza profissional e salarial, também estipulava regras sobre sua imagem:

- (xi) solicitar autorização prévia ao CRUZEIRO para que possa participar de eventos e/ou atividades promocionais e publicitárias, exceção feita à participação em campanhas publicitárias de cunho beneficente, as quais sempre poderão ser realizadas pelo CRUZEIRO;

Além disso, vale destacar que dentre as obrigações constantes do contrato de exploração de direito de imagem, firmado em 2006, estão previstas as seguintes cláusulas:

2.1. O CONTRATADO se obriga e se coloca em disponibilidade para todo tipo de promoção, publicidade, eventos ou ações de marketing que venha a ser desenvolvida pelo CONTRATANTE ou em seu nome, desde que avisado previamente e que tais promoções, publicidades, eventos ou ações não conflitem com outros compromissos profissionais previamente por ele assumidos.

2.7. O CONTRATADO fica obrigado a não divulgar, em nenhuma hipótese, todo e qualquer assunto interno do CONTRATANTE sem prévia e expressa anuência do mesmo, incluindo-se, mas não limitado a assuntos afetos a questões políticas, financeiras e/ou administrativas.

2.11. Ao realizar entrevistas o CONTRATADO deverá evitar emitir opiniões pessoais que possam denegrir a imagem do CONTRATANTE, observando as orientações do CONTRATANTE, zelando para que as entrevistas e exposições sejam realizadas somente na frente do painel do patrocinador (*backdrop*) ou em qualquer outro lugar indicado.

De modo similar, o Contrato de Trabalho, por sua vez, prevê:

(VII) participar de reuniões, eventos e outras atividades voltadas à promoção do CRUZEIRO;

(ix) manter o devida contidencialidade em relação aos assuntos de ordem interna do CRUZEIRO e com respeito a informações que porventura venha a ter acesso em razão da sua relação profissional com o CRUZEIRO;

(x) solicitar autorização prévia ao CRUZEIRO para que possa se manifestar publicamente sobre assuntos que digam respeito ao CRUZEIRO ou a sua condição de atleta do CRUZEIRO;

(VII) participar de reuniões, eventos e outras atividades voltadas à promoção do CRUZEIRO:

A Cláusula do Contrato de trabalho relativa à remuneração (Cláusula 5), faz menção expressa aos valores a serem pagos a título de direito de imagem. Tal menção sugere que a remuneração por cessão de direito de imagem está vinculada à pessoa física do atleta e faz parte de um "pacote" de remuneração do contrato de trabalho. Vejamos:

Parágrafo segundo – O valor a que se refere o item "iii" é aquele previsto no inciso III, do §4º do art. 28 da Lei 9.615/98, este valor constará nos holerit's de pagamento como verba de natureza "compensatória", destinada como forma de contra prestação para exploração do direito de imagem do ATLETA, durante o prazo de vigência do contrato.

Percebe-se que há uma conexão entre a relação laboral do recorrente, com a exploração do direito de uso de sua imagem. Apesar de ser natural que haja certa conexão, afinal o contrato de imagem advém do contrato de trabalho, no entanto, o que se nota aqui é um entrelaçamento entre as condições de ambos os contratos, em desrespeito, inclusive, ao art. 87-A da Lei Pelé.

Outro fato que merece atenção é a desproporcionalidade dos valores globais estabelecidos nos contratos. Nota-se que, de acordo com as cláusulas contratuais, o valor mínimo a ser recebido a título de exploração de direito de uso de imagem é de R\$ 232.380,95 (mensal), enquanto o estabelecido no contrato de trabalho é inferior de R\$348.571,43. Ou seja, o valor pactuado a título de direito de imagem corresponde à mais de 65% do salário do atleta.

Em um cenário cujo contrato de cessão de direito de uso de imagem é acessório ao contrato de trabalho, conforme, inclusive, já se posicionou o Superior Tribunal de Justiça (CC 34.504/SP), não há lugar para tal desproporção.

Vale anotar, que a Lei n. 13.155/15 introduziu no art. 87-A da Lei Pelé parágrafo único, o qual limitou a 40% da remuneração total paga ao atleta o montante retribuído a título de cessão do direito de imagem. É ver:

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

Além disso, os pagamentos estavam previstos em parcelas fixas mensais, não demonstram a conexão com a efetiva exploração do direito de imagem, mesmo que o Cruzeiro, em seu recurso, tenha trazido ponderações pontuais comprovando a utilização da imagem do recorrente no Cartola e em campanha publicitária, não é suficiente para afastar a artificialidade evidenciada.

Por fim, como consta do TVF, converge pela necessidade da reclassificação dos valores tributados na pessoa jurídica, o fato de que na ocasião do Distrato do Contrato de Exploração de Imagem (e-fl. 912/913), restou acordado que o pagamento (dívida do Clube remanescente) seria realizado na conta do próprio jogador (pessoa física).

Deste modo, entendo que os rendimentos recebidos pela Rafael Promoção Ltda. a título de uso de direito de imagem do recorrente., pelo Cruzeiro, constituem-se, em verdade, em complementação da remuneração do contrato de trabalho de Rafael Sóbis, devendo ser reclassificados de forma a serem considerados como rendimentos da pessoa física do recorrente.

Deve, então, ser mantida a exigência no particular.

3.5 SPORT CLUBE INTERNACIONAL (E-FLS. 292/ 295)

Nesse particular, o jogador celebrou com o Clube *“contrato especial de trabalho desportivo pelo prazo de 05/01/2019 a 31/12/2019”* (e-fls. 309/313). No mesmo período, vigorou o *“INSTRUMENTO PARTICULAR DE LICENÇA DE USO DE IMAGEM, VOZ, NOME PROFISSIONAL E APELIDO ESPORTIVO DE ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL”*.

Como visto, no art. 87-A da Lei Pelé, há a previsão para a existência expressa de um contrato para regular a cessão da imagem se deve ao fato de nessa modalidade, se optada pelo jogador, haver a necessidade de se distinguir a imagem do contrato especial de trabalho desportivo, inclusive o parágrafo único (posteriormente adicionado e em vigor à época dos fatos geradores) o limite legal no percentual de 40% da remuneração total paga ao atleta.

Em análise aos autos, compreendo que o ajuste contratual pactuado, relativo aos direitos de imagem, fixa direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho. São típicas de um contrato de efetiva cessão de direitos de imagem. É ver:

DISPOSIÇÕES:

1. A CONTRATADA concede licença ao CONTRATANTE, com exclusividade, para o uso da imagem, voz, apelido e nome profissional do ANUENTE, da maneira como melhor lhe convier, isoladamente ou associado a produtos ou serviços de terceiros, em conjunto com seus parceiros comerciais, podendo explorar comercialmente a imagem, a voz, o apelido e o nome profissional do ANUENTE, bem como ceder a terceiros a licença antes referida, independentemente de autorização da CONTRATADA.

1.1. A presente licença, autorização e cessão estão diretamente vinculadas a imagem do ANUENTE junto ao CONTRATANTE e ao público em geral, seja em

fotos oficiais ou não, vídeos, mensagens radiofônicas ou por meio da word wide web (internet), na edição e/ou reprodução, utilizando-a isolada ou conjuntamente, seja em promoções, eventos e/ou campanhas publicitárias de qualquer natureza.

1.2. O ATLETA, sempre que participar em qualquer meio de comunicação deverá utilizar uniforme oficial indicado pelo CONTRATANTE. A indicação aludida poderá recair na utilização de material esportivo levando em consideração os patrocinadores oficiais do CONTRATANTE, notadamente, mas não exclusivamente, em relação ao uso de camisetas, bermudas/calças, tênis,, meias e malas(bagagens).

1.3. É dever do ATLETA, em decorrência do presente ajuste, preservar sua imagem pública como atleta profissional e, especialmente, resguardar e zelar pelo nome, fama e prestígio social do CONTRATANTE, constituindo-se infração contratual grave a prática de qualquer ato que desvirtue o objetivo aqui pactuado.

1.4. Fica o CONTRATANTE, desde já, autorizado a apurar as perdas sofridas por eventual descumprimento das obrigações contidas na cláusula 1.3., bem como proceder na dedução ou compensação do respectivo valor em crédito da CONTRATADA, constituídos ou futuros.

1.5. A CONTRATADA responderá, perante o CONTRATANTE, cível e penalmente, pelas eventuais perdas decorrentes do descumprimento, pelo ANUENTE, das disposições da cláusula anterior, sem prejuízo de outras sanções pertinentes de natureza diversa e que sejam acessórios e/ou reflexos ao presente contrato.

1.6. O ATLETA se compromete a participar, por ano de contrato, de 04 (quatro)1- eventos organizados pelo CONTRATANTE em suas dependências ou em seus Consulados, devendo para tanto, ficar cientificado com o prazo mínimo de 48 (quarenta e oito) horas de antecedência

A fiscalização, no TVF, não aprofundou as disposições que estariam inseridas no âmbito da relação trabalhista, apenas afirmou que possui *“estreita relação [com o Contrato de Trabalho] pela similaridade de disposições”*.

A anuência do atleta nos contratos é razoável, na medida em que a imagem que está sendo explorada é dele, portanto, natural que a empresa contratante queira garantir que o mesmo esteja ciente da extensão do seu envolvimento nas obrigações contratadas. Inclusive, a anuência contratual assegura, ainda, que a exploração não viole nenhum dos direitos morais relacionados à sua imagem.

A referência contida no Contrato de Trabalho relativa à Cessão do Direito de Imagem não é suficiente, por si só, para vincular tais rendimento à relação laboral, vez que encontram-se com escopo bem definido. A cláusula 5 (e seus subitens).apenas esclarecem que *“os direitos de exploração da imagem, voz, nome profissional e apelido esportivo do ATLETA, serão contratados por meio de instrumento específico junto à EMPRESA a ser indicada pelo ATLETA como detentora de tais direitos”*. Menciona a remuneração advinda da exploração do direito de imagem,

de forma autônoma (e não como pacote de remuneração), explicitando que o montante será devido “a EMPRESA detentora de seus direitos de imagem, voz, nome profissional e/ou apelido esportivo”.

Além disso, os valores pactuados atendem ao limite de 40% previsto no art. 87-A da Lei Pelé.

Ainda, a fiscalização afirma que “o Internacional concordou em pagar por intermédio de RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO parcelas vinculadas ao término prematuro do contrato de futebol com o atleta”. Não obstante, tal premissa não se sustenta. Como consta do Distrato (e-fls.1014/1015) a rescisão se deu em razão do “término do prazo de vigência contratual”, não havendo que se falar em indenização por rescisão antecipada. Os montantes devidos eram, de fato, valores pendentes de quitação no âmbito do Contrato de Cessão de Direitos de Imagem. As verbas rescisórias, referentes ao Contrato de Trabalho, não se confundem com o montante e restaram pactuadas no Distrato de e-fls. 1011/1013, o qual prevê o pagamento a ser realizado na Conta Corrente do próprio atleta.

Ainda, conforme planilha de e-fls. 687/693 (Doc 38 do TVF), compreendo que os pagamentos estão acobertados pela emissão de nota fiscal, em data contemporânea aos pagamentos realizados e não vejo impedimentos em realizar “alguns pagamentos parte em dinheiro e parte em cheques”.

Assim, partindo do pressuposto pela possibilidade de cessão dos direitos de imagem à pessoa jurídica, entendo, nesse caso, não restou comprovado que a avença “tratava de seus salários diretos apenas travestidos de direitos de imagem”. Ao contrário, o negócio jurídico firmado, como visto, encontra-se em estrito atendimento ao que determina a legislação de regência, inexistindo, nos autos, comprovação de eventual vício no elemento volitivo, afastando, portanto, eventual fraude/simulação.

Sendo assim, entendo que deve ser excluído do lançamento os pagamentos realizados pelo Sport Clube Internacional à Rafael Sóbis Promoção LTDA.

3.6 CEARÁ SPORTING CLUBE (E-FLS. 301/303)

Quanto aos Contratos firmados com o Ceará Esporting Clube, assinados em Janeiro de 2020, defendendo a natureza salarial das verbas relativas à exploração do direito de imagem, a fiscalização, além de repisar a tese pesa impossibilidade da cessão à pessoa jurídica de direito personalíssimo (já combatida no presente voto), aponta como indícios da suposta vinculação dos pagamentos ao Contrato de Trabalho contemporâneo à exploração da imagem (TVF – e-fl. 76):

- a) referências à contratada pessoa jurídica como se fosse pessoa física, obrigando-a, por exemplo, a usar determinada camisa ou uniforme do clube. Ora, evidentemente que a cláusula está direcionada para o jogador, pois é perfeitamente com ele que se está contratando obrigações, em que pese a fantasia criada pelo termo contratual formal;

b) o Ceará insere o próprio atleta como anuente de um contrato.

Contudo, entendo que tais argumentos não são aptos à conclusão pretendida pela Ilma. Autoridade Fiscal, obstaculizando a reclassificação dos rendimentos para que sejam tributados na pessoa física do recorrente.

Inicialmente, deve-se observar que, a referência contida no “Contrato de Cessão de Uso de Imagem” no sentido da obrigação do atleta de utilizar a camisa do Clube ou de patrocinadores indicados em atividades profissionais e entrevistas concedidas em veículos de imprensa, não se confunde com as obrigações oriundas do Contrato de Trabalho. Visualizar tal afirmativa é simples: Seria razoável exigir, e admitir como inerente à relação trabalhista, que um funcionário utilize o uniforme de trabalho em entrevistas, fora do posto de trabalho, da fábrica ou escritório. É claro que não!

Por óbvio, a disposição é típica da exploração do direito de imagem do atleta, o qual foi cedido à pessoa jurídica. Objetiva-se vincular à imagem do atleta ao Clube, inclusive em compromissos que não se restringe aos campos, treinos e dependências do Ceará. A utilização do material fornecido pelo Clube não se confunde com as obrigações do atleta no âmbito do contrato de trabalho, que se restringe aos trinos, jogos e outras obrigações em campo a fim de manter sua capacidade física e obediência aos dirigentes e regras do Clube, por tratar-se de relação regida pela subordinação.

Isso resta evidente em análise ao “INSTRUMENTO PARTICULAR DE PRÉ CONTRATO DE TRABALHO DE ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL E OUTRAS AVENÇAS”, o qual não contém disposição análoga ao previsto no Contrato de Imagem. É ver as obrigações do jogador empregado ali previstas:

2.5.2. Serão obrigações do ATLETA: esforçar-se para conseguir o máximo de sua eficiência técnica; conservar sua capacidade física, observando, rigorosamente, as instruções que lhe forem transmitidas pelo CEARÁ:

Participar de qualquer exercício físico e treinamentos técnicos e táticos exigidos pelo CEARÁ, assim como em todos os jogos oficiais e amistosos, para os quais for escalado, dentro ou fora do país, obrigando-se, ainda, a prestar o seu concurso à FEDERAÇÃO a qual seja filiado o CEARÁ à CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE FUTEBOL, sempre que for convocado para treinamentos e jogos amistosos e oficiais, sem que possa reivindicar outras compensações, além do salário estipulado neste contrato; não participar de qualquer competição, salvo autorização prévia e expressa do CEARÁ;

comunicar ao CEARÁ, por escrito, dentro das 48 horas seguintes, quando não reconhecidas imediatamente, as lesões ou contusões sofridas durante jogos ou treinamentos, sob pena de não assumir o CEARÁ qualquer responsabilidade sobre o acidente; obedecer e cumprir fielmente às disposições da legislação desportiva e obrigações decorrentes deste contrato, dos estatutos e dos regulamentos do

CEARÁ e das entidades superiores as quais ele estiver filiado, obrigando-se a usar em jogos e treinamentos o uniforme determinado pelo CEARÁ;

Manter em campo conduta correta e disciplinada, obedecendo aos dirigentes, médicos, técnicos e auxiliares especializados no CEARÁ, em suas deliberações, acatando as decisões dos árbitros, dos regulamentos e disposições em vigor, respeitando o público, os companheiros e os jogadores adversários; manter fora do campo respeito à sua imagem, não denegrindo a imagem do clube ou dos patrocinadores deste;

Nesse sentido, entendo que restou cumprido o requisito previsto no art. 87-A da Lei Pelé, sendo possível distinguir a imagem do contrato especial de trabalho desportivo. No particular, as obrigações avençadas não se confundem.

Além disso, em respeito ao disposto no parágrafo único do mencionado dispositivo, em análise aos Contratos, verifico que o montante pactuado com a pessoa jurídica à título de exploração de direito de imagem do jogador também atende ao limite de 40% da remuneração total do atleta.

No caso concreto, não resta dúvida de que o Recorrente cedeu seus direitos de imagem a pessoa jurídica do qual era sócio, conforme previsão do artigo 129 da Lei n. 11.196/05 e art. 87-A da Lei Pelé, sendo que seu direito de imagem foi muito bem explorado pelo clube:



Ante o exposto, ausente demonstração da simulação, vinculando os valores ao contrato de trabalho e cumpridos os requisitos legais, entendo que a parcela deve ser excluída do lançamento.

3.7 CONTRATOS COM TERCEIROS (NIKE, BUSER, UNIMED, ASSOCIAÇÃO SOU MAIS ALVINEGRO CEARENSE)

Nesses casos, compreendo pelo o cancelamento dos autos em relação aos contratos cujos pagamentos foram feitos por não empregadores, vez que resta claro que se tratam de exploração da imagem e sob a premissa, já exposta à saciedade no presente voto, que tais direitos são passíveis de cessão à pessoa jurídica.

Dessa forma, entendo que não há a incidência do imposto de renda na pessoa física, não podendo haver deslocamento de valores em favor da referida pessoa física, justamente por se tratar de receita recebida pela empresa licenciada, com a comprovação da correspondente emissão de notas fiscais de prestação de serviços (e-fls. 544/642).

Como reconhecido pela própria fiscalização, *“é incontestável que a exibição de marcas de patrocinadores no uniforme do jogador representa importante veículo de marketing”*. Os termos do Contrato Firmado com a Nike denotam tratar-se um verdadeiro contrato de exploração econômica do direito de imagem, possuindo natureza eminentemente civil. É ver (e-fl. 1158):

D. CONCESSÃO DE DIREITOS DE ENDOSSO: A EMPRESA concede à NIKE, NIKE, Inc., e NIKE Innovate C.V. e seus sucessores e cessionários mundiais: (1) o direito e licença exclusivos para o uso ilimitado do Endosso do JOGADOR e de Informações Baseadas em Atividades próprias e/ou relacionadas à concepção, produção, propaganda, marketing, promoção e/ou venda de Produtos, Classificação Atlética Dinâmica e Treinamento Atlético Dinâmico e/ou da marca NIKE; e (2) direito e licença não exclusivos ao uso ilimitado do Endosso do JOGADOR e de Informações Baseadas em Atividades relacionadas à concepção, produção, propaganda, marketing, promoção e/ou venda de Recursos Digitais em qualquer mídia ora conhecida ou doravante criada (incluindo, sem limitações, a Internet e as tecnologias móveis).

E. USO DO PRODUTO NIKE: A EMPRESA deverá certificar-se de que o JOGADOR vista e/ou use exclusivamente Produtos NIKE, de acordo com o Parágrafo 2 dos Termos Gerais.

F. APRESENTAÇÕES ANUAIS: A cada Ano Contratual, a EMPRESA deverá exigir ao JOGADOR para fazer um total de 10 Apresentações relacionadas à promoção de Produtos NIKE e/ou das marcas NIKE, e estas serão consideradas à parte e em complemento a qualquer sessão de fotos e/ou de filmagem para a qual a participação do JOGADOR poderá ser solicitada de acordo com o Parágrafo 3 dos Termos Gerais.

Quanto aos demais contratos, a fiscalização embasa a reclassificação dos rendimentos nos seguintes termos:

Apesar da intimação, os contratos firmados entre jogador e BUSER BRASIL TECNOLOGIA LTDA (CNPJ 29.365.880/0001-81) E ASSOCIAÇÃO SOU MAIS ALVINEGRO CEARENSE não foram fornecidos à fiscalização. No entanto, a amplitude, solidez e adequação de todo o arcabouço probatório e argumentativo exposto nos tópicos anteriores autorizam aplicar a esses pagamentos as mesmas

conclusões obtidas pela análise das demais amostras, à inteligência das técnicas de amostragem aplicáveis em auditoria. Com relação aos pagamentos recebidos da Unimed Rio UNIMED RIO COOP. TRAB. MED. RJ, CNPJ 42.163.881/0001-01, a técnica de amostragem é também integralmente aplicável, sobretudo porque já ficou demonstrado em sede do processo 15540.720211/2014-36, que constituiu auto de infração com base em pagamentos dessa mesma cooperativa, que esses pagamentos deveriam ter sido feitos à pessoa física, por sua idêntica natureza aos demais aqui explanados.

Por fim, em que pese considerar que os pagamentos debatidos nesse item IV.V foram esporádicos, a maioria de menor monta e efetuados sem vínculo empregatício com as fontes, sua natureza remuneratória continua sendo de tributação na pessoa física, como todos os demais.

Por tudo que expusemos até aqui, consumamos o entendimento de que certamente o direito de imagem tem natureza civil e não repercute nas verbas trabalhistas, mas se comprovado por feixe indiciário robusto que as formalidades não passaram de mera ficção, a autoridade fiscal deve deslocar a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos incidentes para os sujeitos passivos corretos. Portanto, nada mais a provar sobre a pertinência do lançamento de ofício, cujos detalhes cuidaremos a partir do próximo tópico.

Como se vê, as alegações são genéricas e encontram arrimo na tese relativa a impossibilidade de cessão do direito personalíssimo, ponto com o qual esta Relatora discorda. Não foi apontado qualquer outro argumento que embase a reclassificação dos rendimentos, como por exemplo a ausência de emissão de nota fiscal ou incongruência no objeto dos contratos, comprobatório de simulação.

Pelo exposto, o lançamento não merece ser mantido no que tange tais contratos.

4 QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

No que tange à qualificação da multa de ofício, ressalto que a única infração tributária mantida por essa Relatora. foi a omissão dos rendimentos recebidos pelo Cruzeiro sob a égide do contrato de exploração de direito de imagem, pois, conforme fundamentado acima, possuem verdadeira natureza jurídica salarial.

Sendo assim, apenas a multa de ofício qualificada relativa à tal negócio jurídico será analisado neste tópico. Passo à análise.

No que diz respeito à aplicação da multa de ofício, a legislação vigente dispõe da seguinte forma (artigo 44 da Lei n. 9.430/96 e artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64):

Lei n. 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Lei nº 10.892, de 2004, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) I - de 75%

(setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004 com redação dada pela Lei nº 11.488, de 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.

Lei nº 4.502, de 1964

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 o 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 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 nos arts. 71 e 72.

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que as condutas nele estabelecidas pressupõem sempre a intenção (dolo) de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte uma obrigação tributária.

No caso dos autos, foi alegada pela fiscalização simulação com base no art. 167, inciso III do Código Civil e art. 149 do CTN, inclusive em relação a este contrato. A argumentação foi acatada por essa Relatora, com relação ao contrato firmado com o Cruzeiro Esporte Clube (Tópico 3.4 do presente voto).

Diante dos fatos apurados e comprovados pela fiscalização, e já expostos neste voto, ficou evidente a simulação. De fato, simulação e fraude (conduta apta a ensejar a qualificação a multa), são conceitos distintos. Concordo que, em determinadas e específicas hipóteses, o dolo existente na simulação pode não estar dirigido às condutas tipificadas nos arts. 71,72 e 73 da Lei n. 4.502/62.

Não obstante, como demonstrado à saciedade no decorrer do presente voto, entendo que no caso a isenção da tributação pelo IRPF fez parte da “*causa simulandi*”, isto é, foi planejado, restando, portanto, correta a qualificação da multa. Como visto, a aparência de cessão de direitos de imagem mascarava a percepção de rendimentos de natureza salarial, levando a impactos significativos em termos de diminuição da carga tributária sobre eles incidente, não se podendo esquecer, sem dúvida, dos encargos trabalhistas indevidamente exonerados.

A existência de simulação resta ainda mais evidente sob o enfoque do preço, pois o valor pactuado a título de direito de imagem corresponde à mais de 65% do salário do atleta, em desrespeito ao parágrafo único do art. 87-A da Lei Pelé.

Desse modo, e retornando ao cerne da qualificação, repita-se que ficou evidenciado que o recorrente, em conluio com os responsáveis solidários, praticou fraude via simulação, com a consequente redução do imposto devido sobre os rendimentos em questão.

Preenchidos os pressupostos estabelecidos no art. 44, II da Lei nº 9.430/96, c/c arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502/64, deve ser mantida a multa qualificada no que concerne aos valores associados ao pagamento por exploração de direitos de imagem efetuados pelo cessionário Cruzeiro Esporte Clube.

Caso reste vencida, entendo que, quanto aos demais contratos (exceto o do Cruzeiro, como já explicitado linhas acima), deve ser afastada a qualificação da multa de ofício, vez que, conforme analisado em minúcias, ausente a comprovação de simulação no que tange à tais contratos em particular.

4.1 RETROATIVIDADE BENIGNA

Entretanto, apesar da improcedência dos argumentos levantados pelo recorrente, verifica-se que o art. 44 da Lei n. 9.430/96 foi alterado pelo art. 8º da Lei n. 14.689/23, passando a ter a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...)

§ 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;

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)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Como se vê, a alteração legislativa promovida estabelece que a multa qualificada deverá ser lançada no montante de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício. A multa de 150% passa a ser aplicável apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. É nesse sentido o que determina, inclusive, o Parecer SEI n. 3950/2023/MF.

Deste modo, deve-se aplicar a retroação da multa da Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo-a ao percentual de 100% (cem por cento).

5 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

No que tange à Responsabilidade Solidária, considerando que as infrações relativas aos contratos firmados com o Sport Clube Internacional e Ceará Sporting Clube não merecem prosperar, por decorrência lógica, não há que se falar na responsabilização dos referidos Clubes e seus respectivos Dirigentes, Marcelo Freijó de Medeiros e Robinson Passos de Castro Silva.

Ainda, como exposto na decisão de piso, cabe observar que as imputações de responsabilidade solidária à Rafael Sóbis Promoção Ltda, à Gilvan de Pinho Tavares e à Wagner Antônio Pires de Sá, se tornaram definitivas na esfera administrativa, visto que não foram objeto de impugnação.

Cabe aprofundar, portanto, a responsabilização solidária atribuída pela fiscalização à Márcio André Sobis e ao Cruzeiro Esporte Clube.

5.1 IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA A MÁRCIO ANDRÉ SÓBIS (ARTIGOS 124, INCISO I, E 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL)

Nos termos do art. art. 124 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Rubens Gomes de Souza, autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, explica que:

É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui fato gerador, ou que, em comum com outras, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação; por

outras palavras, (...) pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado.

(SOUZA, Rubens Gomes de Souza. Cômpendio de legislação tributária. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 67.)

Ou seja, quando duas ou mais pessoas estiverem ligadas por interesse comum na situação que constitui o fato gerador dar-se-á a solidariedade legal presumida, sendo considerada devedoras solidárias com relação ao crédito tributário.

Oportuno é salientar que o enunciado legal é bastante claro ao assinalar interesse comum na situação que constitui o fato gerador, não sendo necessário, assim, como alguns aventam, que o solidário participe pessoalmente na constituição ou criação do fato gerador em si, seja este “individual” ou não.

No caso, como visto, restou caracterizada a simulação, na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade passiva no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente é pacífica. O entendimento aqui exposto está, necessário mencionar, em consonância com reiterada jurisprudência do CARF sobre a imputação de solidariedade com base no art. 124, I do CTN, nos casos em que se apresenta simulação. Cite-se, a título de exemplo, os acórdãos n. 2301-004716 e n. 2402005.703.

Na espécie, a fiscalização demonstrou que Márcio André Sóbis e a empresas da qual era sócios administrador, a Rafael Sóbis Promoção Ltda atuaram em união de esforços e vontades, de maneira coordenada com o recorrente sujeito passivo principal, com vistas a viabilizar a constituição e manutenção de pessoa jurídica que recebeu remuneração de caráter salarial de pessoa física sob as vestes de retribuição à pessoa jurídica por cessão de exploração de direito de imagem coletiva, advinda do Cruzeiro Esporte Clube.

A fiscalização bem apontou tratar-se de conluio entre integrantes de uma unidade familiar, onde a relação de fidúcia prepondera, e determinados atos, de índole fraudulenta ou não, que só podem ser compreendidos tendo em vista tal contexto.

Desse modo, se o envolvidos concertaram dissimular salário por retribuição de direito de imagem, é porque sabiam que os rendimentos permaneceriam na Rafael Sóbis Promoção Ltda., e, sendo em boa parte convertidos em dividendos ou mesmo restando na pessoa jurídica, poderiam multiplicar o patrimônio conjunto com carga tributária reduzida, o que se constitui em inequívoca vantagem comum.

Além disso, como exposto pela fiscalização no TVF (e-fl. 93):

Como já dissemos, Márcio figura como sócio administrador de RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO LTDA, e deveria ter atuado com zelo e cuidado para que a pessoa jurídica caminhasse no compasso da lei, nos termos do art. 1.011 da lei 10.406/2002 - Código Civil. Mas ao contrário, sua atuação foi na direção de possibilitar e permitir que a sociedade funcionasse como interposta pessoa de seu

irmão, contribuindo para que centenas de milhares de reais deixassem de ser recolhidos aos cofres públicos ao arrepio da lei, o que também autoriza sua responsabilização com base no art. 135, inciso III, do CTN.

Nos termos do referido art. 135 “*são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*”. No caso, a simples omissão de Márcio, na posição de administrador, com relação ao ilícito praticado (contrato com o Cruzeiro Esporte Clube), permite a responsabilização com base no art. 135 do CTN.

Conforme o entendimento da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e da jurisprudência do STJ, mencionado pela decisão de piso, entendo ser acertada, a configuração da responsabilidade solidária de sócio-administrador, diante da prova da configuração de infração à lei (conforme exposto à saciedade no presente voto), independentemente do ato ilícito ter sido praticado de forma culposa ou dolosa por aquele (sócio-administrador).

Por consequência, deve ser mantida a responsabilidade tributária apurada pelo fiscalização.

5.2 IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA AO CEARÁ SPORTING CLUB (ARTIGO 124, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL)

No que tange à responsabilização solidária do Cruzeiro Esporte Clube, verifico que a decisão de piso já analisou os argumentos trazidos pelo recorrente, concordo com a decisão de piso quanto ao ponto e adoto como razões de decidir, mediante a reprodução do seguinte trecho (art. 114, § 12 do RICARF):

16. Imputação de responsabilidade solidária ao Cruzeiro Esporte Clube (artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional)

Conforme já destacado no item 13 do presente voto, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04, de 10 de dezembro de 2018, ao tratar da imputação de responsabilidade solidária, com fulcro no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, por crédito tributário lançado, asseverou que, em casos como o presente, em que restou configurada as situações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, são passíveis de responsabilização solidária pelos créditos tributários lançados, com fulcro no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, aquelas pessoas vinculadas ao ilícito que teve como objetivo reduzir o valor dos tributos devidos.

No presente caso, restou evidente que o Cruzeiro Esporte Clube, no período em que manteve contrato formal com a pessoa jurídica Rafael Sóbis Promoção Ltda, ajudou a viabilizar a simulação na interposição de pessoa jurídica com fins de tentar desvincular rendimentos tributáveis do seu titular pessoa física, conforme exposto no seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal de fls. 31 a 103:

As sociedades de pessoas Cruzeiro, Internacional e Ceará, atuando como pessoas jurídicas empregadoras do atleta e responsáveis por sua contratação e ajustes de salário, possuem responsabilidade inquestionável advinda da participação dos negócios jurídicos que deram causa à ocorrência dos fatos geradores. Ao figurarem no polo ativo dos principais pagamentos que perfazem a base de cálculo dos tributos lançados, e sendo signatárias de todos os contratos que direcionaram pagamentos à RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO LTDA, possibilitaram os ajustes que permitiram principalmente a redução do tributo IRPF devido pelo atleta Rafael Sobis, mas também contribuições previdenciárias devidas pelos clubes.

Dúvidas não há, portanto, que os clubes participaram do ilícito prejudicial aos cofres públicos, e estando demonstrado tanto o interesse econômico como o vínculo aos fatos jurídico tributários levantados, fica caracterizado o interesse comum que autoriza sua responsabilização solidária, nos termos do art. 124, inciso I, do CTN.

Cabe ressaltar que a alegação de que o Cruzeiro Esporte Clube não teria tido benefício fiscal com a referida simulação de interposição de pessoa jurídica não condiz com a realidade, já que sobre os valores pagos a pessoa jurídica Rafael Sóbis Promoção Ltda deixou de recolher, por exemplo, as contribuições para terceiros (outras entidades e fundos). Deve-se frisar, ainda, que se beneficiou também na esfera trabalhista, pois deixou de recolher, por exemplo, FGTS.

Diante do exposto, entendo que deve ser julgada procedente a imputação de responsabilidade solidária ao Clube (Cruzeiro Esporte Clube), com base no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

6 APROVEITAMENTO DOS VALORES RECOLHIDOS PELA PESSOA JURÍDICA

No que concerne ao pedido para compensar os tributos recolhidos pela pessoa jurídica Rafael Sóbis Promoção Ltda com o imposto de renda da pessoa física lançado, entendo que assiste razão as recorrentes.

Existem precedentes do CARF possibilitando o aproveitamento dos pagamentos dos tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas em casos semelhantes. Neste sentido foi decidido o Caso Guga, sobre o mesmo tema ora em análise, em que a 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, nos termos do Acórdão n. 106-17.147, deu parcial provimento ao recurso voluntário nos seguintes termos:

A ementa do acórdão supra mencionado é ainda mais explícita:

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITAS DE PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA DO .SÓCIO - COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM DECORRÊNCIA DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS - HIGIDEZ. Em respeito ao princípio

da moralidade administrativa, uma vez que foram reclassificados os rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, deve-se adotar o mesmo procedimento em relação aos tributos pagos na pessoa jurídica vinculados aos rendimentos/receitas reclassificados, ou seja, apurado o imposto na pessoa física, deste devem-se abater os tributos pagos na pessoa jurídica, antes dos acréscimos legais de ofício.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR - ACORDO - RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO - COMPENSAÇÃO As pessoas físicas que recebam rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir do imposto apurado na declaração de ajuste, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos - desde que haja previsão para tanto eia acordo ou convenção internacional fixada com o país de origem dos rendimentos, ou que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil. O acordo, ou a lei que estabeleça a reciprocidade, têm que estar em vigor no ano-calendário para o qual a compensação é pleiteada, sob pena de a mesma não ser permitida. Ademais, caberá ao contribuinte comprovar, através da documentação pertinente, a data e o montante do imposto recolhido. (grifei)

O mesmo racional foi adotado no julgamento do Caso Neymar (Acórdão n. 2402-005.703), como se depreende de trecho do voto da Relatora Bianca Rothschild, vencedor quanto à matéria:

Em obediência ao princípio da moralidade administrativa, seria desarrazoado reclassificar as receitas da pessoa jurídica para rendimentos da pessoa física, mantendo intactos os tributos já recolhidos, obrigando as respectivas pessoas jurídicas a solicitar restituição, para compensação posterior, sofrendo o ônus de eventual decadência do direito creditório ou mesmo da imposição global da multa de ofício aqui lançada, quando se sabe que, contemporaneamente ao fato gerador das receitas reclassificadas, houve pagamento parcial dos tributos sobre tais receitas/rendimentos.

Ante o exposto, voto no sentido do deferimento do pleito compensatório conforme acima fundamentado, inclusive em relação ao imposto de renda retido na fonte de fontes pagadoras no exterior.

Ainda, recentemente, os membros da 1ª Turma da 3ª Câmara da Segunda Seção, ao analisar caso similar ao presente (“Caso Fred”) acordaram, por maioria de votos, em reconhecer o direito de compensar/deduzir os tributos recolhidos pela pessoa jurídica, nos termos do Acórdão n. 2301-011.302.

Nesse sentido, entendo pela possibilidade da compensação dos tributos recolhidos na pessoa jurídica e reclassificados na pessoa física.

7 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por:

- a) conhecer parcialmente do Recurso Voluntário interposto pelo Cruzeiro Esporte Clube, não conhecendo da alegação de inconstitucionalidade da multa de ofício qualificada,
- b) conhecer dos demais Recursos Voluntário;
- c) rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de piso;
- d) e, no mérito, dar-lhes parcial provimento para:
 - (i) excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos à infração “Omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica” oriundos dos Contratos firmados com o Sport Club Internacional e Ceará Sporting Club a título de retribuição pelo direito ao uso da imagem;
 - (ii) excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos à infração “Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas”, decorrentes de pagamentos recebidos formalmente pela pessoa jurídica Rafael Sóbis Promoção Ltda, a título de retribuição pelo direito ao uso da imagem do Contribuinte, das pessoas jurídicas Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda e Buser Brasil Tecnologia Ltda.;
 - (iii) excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos à infração “falta de retenção de imposto de renda sobre rendimentos recebidos no Brasil pelo não residente”, referente à pagamentos recebidos formalmente pela pessoa jurídica Rafael Sóbis Promoção Ltda, a título de retribuição pelo direito ao uso da imagem, das pessoas jurídicas Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda e Unimed Rio Coop. Trab. Médico do RJ Ltda, no período em que o Contribuinte estava enquadrado na condição de não residente no Brasil;
 - (iv) reduzir o percentual da multa de ofício qualificada, quanto à parte procedente, ao percentual de 100%, em decorrência da retroatividade benigna;
 - (v) deferir o pleito compensatório em relação aos valores pagos pelas pessoa jurídica envolvida.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Alfredo Jorge Madeira Rosa**, redator designado

Peço vênia à eminente Relatora para apresentar respeitosa divergência quanto à decisão de mérito em seu excelente voto.

O presente caso se trata de atleta profissional de futebol que cedeu, não onerosamente, todos os seus direitos “relativos ao uso e exploração de sua imagem pessoal e profissional para todos os fins, inclusive comerciais”. A cessão foi feita a pessoa jurídica constituída na forma de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, possuindo dois sócios, sendo um deles o próprio fiscalizado, com 99% das cotas em um capital social de R\$1.000.

O período fiscalizado compreende de janeiro de 2015 a dezembro de 2020. À e-fl. 34 o Auditor-Fiscal relata no Termo de Verificação Fiscal (TVF) que “o contribuinte já fora autuado pelo mesmo motivo em ação fiscal anterior, que abrangeu o período de 2011 e 2012 e que culminou com a lavratura de auto de infração atualmente controlado pelo processo 15540.720211/2014-36”. Cabe complementar que a referida ação fiscal, sob processo 15540.720211/2014-36, também abrangeu os fatos geradores do ano-calendário de 2010.

A tese da fiscalização no presente caso, mantida pelo acórdão *a quo*, é de que ocorreram as seguintes infrações:

- 001 OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA;
- 002 OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS; e
- 003 FALTA DE RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE RENDIMENTOS RECEBIDOS NO BRASIL PELO NÃO RESIDENTE:

Abaixo analisaremos a principal fundamentação legal, a qual conteria os motivos determinantes para reforma do acórdão, segundo alegações dos recursos voluntários. Este relator adotou, *mutatis mutandis*, o mesmo entendimento expressado no julgamento do processo 15540.720211/2014-36, que se dá em mesma sessão que o presente processo.

1 DIREITO DE IMAGEM VERSUS DIREITOS PERSONALÍSSIMOS: DIFERENÇAS, REGIMES JURÍDICOS E CONSEQUÊNCIAS

O direito de imagem, como expressão da personalidade, é protegido constitucionalmente (art. 5º, incisos V, X e XXVIII da CF/88) e regulamentado pelo Código Civil (art. 11). Tradicionalmente, é considerado um direito personalíssimo, intransmissível e irrenunciável em seu aspecto moral.

Assim dispõe o Código Civil, em seu artigo 11, sobre os direitos da personalidade:

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.

Assim, temos que a regra ao tratar dos direitos da personalidade são sua intransferibilidade e irrenunciabilidade, comportando pontuais exceções por força de lei.

Alterações legislativas e jurisprudenciais passaram a admitir a sua exploração econômica, distinguindo-se entre o aspecto moral e o patrimonial.

O Superior Tribunal de Justiça (REsp 74.473) consolidou entendimento de que o direito de imagem possui dupla natureza: moral (inalienável) e patrimonial (licenciável). Assim, admite-se a cessão do uso da imagem para fins comerciais, sem que isso implique renúncia ao direito personalíssimo.

A cessão patrimonial da imagem, portanto, deve ser interpretada como autorização temporária e condicionada, não como alienação definitiva. Até este ponto se alinham os entendimentos do acórdão recorrido, dos recorrentes, da relatora, e deste conselheiro redator.

1.1 LEI Nº 9.610/1998, ART. 92

Em que pese o recorrente principal não ter invocado novamente, neste processo, o art. 92 da Lei nº 9.610/1998, ratificamos sua inaplicabilidade.

Art. 92. Aos intérpretes cabem os direitos morais de integridade e paternidade de suas interpretações, inclusive depois da cessão dos direitos patrimoniais, sem prejuízo da redução, compactação, edição ou dublagem da obra de que tenham participado, sob a responsabilidade do produtor, que não poderá desfigurar a interpretação do artista.

Parágrafo único. O falecimento de qualquer participante de obra audiovisual, concluída ou não, não obsta sua exibição e aproveitamento econômico, nem exige autorização adicional, sendo a remuneração prevista para o falecido, nos termos do contrato e da lei, efetuada a favor do espólio ou dos sucessores.

A citada lei realmente trata de distinguir direitos morais de direitos patrimoniais, incluindo a possibilidade de cessão dos direitos patrimoniais. Todavia, a Lei nº 9.610/1998 trata de direitos autorais, conforme bem estabelece a ementa da lei, não sendo aplicável ao presente caso. Sua inaplicabilidade tem sido entendida em julgados do CARF como o do Acórdão n.º 2301-009.628.

1.2 LEI Nº9.615/1998, ART. 87-A

Afirma o recorrente principal que todos os atos e negócios jurídicos foram celebrados de acordo com a legislação de regência (art. 87-A, da Lei nº 9.615/98 — Lei Pelé). O referido artigo, incluído pela Lei nº 12.395, de 16 de março de 2011, que estabelece que 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”. Cabe aqui trazer o atual entendimento da câmara uniformizadora de entendimentos deste CARF, cujos argumentos acolho como razão de decidir.

Conforme já assente pela CSRF no acórdão nº9202-007.322:

Sobre a cessão do direito de imagem, convém distinguir duas situações que embora bem diferentes, são muitas vezes referidas indistintamente como cessão de direito de imagem: uma é a cessão do direito de uso da imagem (para fins publicitários, por exemplo) mediante remuneração ao seu titular; a outra é a cessão dos direitos de exploração econômica (comercialização) da imagem de uma pessoa por outra pessoa, física ou jurídica. Quanto à primeira, não há controvérsia. O que se discute é a possibilidade jurídica da segunda situação.

Em mesmo sentido foi o entendimento da CSRF no acórdão nº9202-011.585, na sessão de 28 de novembro de 2024.

O disposto no art. 87-A trata da cessão do direito de uso da imagem pelo atleta mediante remuneração a este, e não de cessão de direito de exploração comercial da imagem. Nesse sentido afirma o próprio recorrente principal à e-fl. 2038, item 2, ao discorrer sobre o art. 87-A da Lei nº 9.615/1998.

A afirmação legislativa, então, é simples e pode ser desdobrada em três implicações:

1. o direito de uso da imagem do atleta pertence a ele;
2. **o direito de uso da imagem, pertencendo ao atleta, pode ser por ele cedido ou explorado;**
3. o direito de uso da imagem não se confunde com a relação de trabalho do atleta. *(grifo do redator)*

Portanto, quanto à possibilidade jurídica da segunda situação (cessão de direito de exploração comercial da imagem), no caso em tela, o dispositivo também não é hábil a socorrer os fatos gerados posteriores a sua entrada em vigor, visto que não se tratou de direito de uso de imagem, e que os deveres e condições postas se confundiram com os contratos especiais de trabalho desportivo, conforme será detalhado adiante neste voto.

Afirma o Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, redator designado para o voto vencedor do acórdão nº9202-011.585 da CSRF:

Entendeu a maioria do colegiado que apenas com a edição da Lei 12.395/2011, que inseriu o artigo 87-A na Lei 9.615/98, **é que surgiu alguma normatização** quando à cessão do direito de uso de imagem e, mesmo nesse período, a tributação recairia na pessoa do titular do direito, por se tratar de renda de natureza personalíssima, a ser tributada, naturalmente, na pessoa física.

Na sequência o ilustre Conselheiro faz referência ao idêntico entendimento exposto previamente no acórdão nº 9202-007.322 da CSRF.

1.3 NECESSIDADE DE DOIS SUJEITOS DE DIREITO

Tendo em vista que o titular do direito personalíssimo é o recorrente principal, o desmembramento em duas personalidades jurídicas se mostrou, à luz da tese da fiscalização, totalmente desnecessária sob o aspecto jurídico ou comercial, se justificando apenas como forma de evasão fiscal, ao incluir personalidade jurídica totalmente dispensável às transações entre o fiscalizado e terceiros contratantes. Uma simulação perpetrada por meio de cessão não onerosa dos direitos de imagem de seu titular, para a cessionária cujas cotas pertencem 99% ao titular do direito de imagem.

À e-fl. 62 o TVF informa sobre a pessoa jurídica criada pelo fiscalizado os seguintes fatos:

(...) Além de não possuir endereço real, também não possui mobiliário, computadores, filmadoras, equipamentos de som, máquinas fotográficas ou estúdio. Também não conta com qualquer empregado (doc.34), tampouco vinculados a atividades de marketing, como captação de imagens sobre as quais teria direitos. Igualmente não há contratos de terceirização desses serviços, e o último registro de pró-labore ocorreu em 03/2016, e desde então não existe nenhuma mão de obra vinculada à empresa.

Não buscou a fiscalização, como insinua o autuado, afirmar que algum desses fatos, de modo isolado, representariam alguma conduta ilícita. A fiscalização apenas apresentou um conjunto de fatos que formam um quadro indiciário bastante robusto da ausência de atividade da empresa criada, de modo a ratificar a tese da simulação.

Ora, empresa é atividade empresarial, e o quadro descrito demonstra que em verdade há apenas um CNPJ. Mero cadastro realizado junto à administração tributária para simular a existência da suposta empresa. Nos termos do próprio TVF à e-fl. 78: *“Tratou-se apenas de artifício, roupagem, uma interposição fraudulenta para retirar da pessoa física a tributação devida.”*

1.4 LEI Nº12.441/2011, ART. 980 DO CC

Ainda sobre a exploração pela pessoa jurídica cessionária, afirma o recorrente principal às e-fls. 2042 e seguintes que a possibilidade de exploração do direito de imagem por pessoa jurídica ficou devidamente respaldada no Código Civil, com o advento da Lei nº 12.441/2011, que inseriu o art. 980- A.

Ocorre que o citado artigo 980-A, que entrou em vigor em 09/01/2012, não é aplicável ao caso, visto que se destina a permitir pontual exceção destinada às empresas individuais de responsabilidade limitada (EIRELI).

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

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

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

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

§ 4º (VETADO).

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

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

Tal limitação tem sentido, pois compatibiliza a possibilidade de exercício de atividade empresarial de natureza personalíssima com a limitação da responsabilidade do empresário individual, inaugurada com a edição da Lei nº 12.441, de 2011, e antes desse diploma normativo, a responsabilidade era ilimitada. Por esse dispositivo, o empresário continuará executando as tarefas pessoalmente, porém, agora, com a sua responsabilidade limitada ao capital social.

Esse dispositivo, portanto, tem finalidade unicamente civilista, não fazendo qualquer referência à sujeição passiva tributária, que, inclusive, exige lei complementar para tanto, conforme estabelece o art. 146, III, "a", da Constituição.

A pessoa jurídica cessionária no presente caso não foi constituída sob a forma de EIRELI, portanto, não coberta pelo manto da exceção legal trazida ao recurso. Assim também entendeu a CSRF no acórdão nº9202-007.322.

1.5 LEI Nº14.597/2023, ART. 164

A superveniente Lei Geral do Esporte, Lei nº 14.597/2023, não alegada em recurso, mas citada pela relatora, também não seria aplicável ao caso. Trata-se de lei inexistente à época dos fatos geradores, não sendo legislação tributária e tampouco sendo lei expressamente interpretativa, conforme exigência do art. 106, II, “a”, do CTN, para que uma legislação seja aplicável a fatos pretéritos. Ademais, o §4º do art. 164 estabelece que “deve ser efetivo o uso comercial da exploração do direito de imagem do atleta, de modo a se combater a simulação e a fraude”. Adiante se demonstrará que não houve exploração efetiva pela pessoa jurídica cessionária.

1.6 LEI Nº11.196/2005, ART. 129

Às e-fls. 2041 e seguintes o recurso voluntário do fiscalizado alega que o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 também corroboraria a licitude da cessão realizada. A alegação foi acolhida pela relatora, e dela novamente divirjo respeitosamente.

O acórdão nº 9202-011.586, da 2ª Turma da CSRF, em sessão de 28 de novembro de 2024 firmou o seguinte entendimento explícito em sua ementa.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005.

O disposto no art. 129 da Lei nº 11.196/2005, refere-se exclusivamente à prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, razão pela qual a cessão de direitos de imagem de atletas desportivos não está subsumida às hipóteses ali previstas.

Discorre a ilustre Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, redatora designada para o voto vencedor do acórdão que:

Ao longo dos anos inúmeras foram as modificações legislativas promovidas que geraram imbróglios com relação sua (in)aplicabilidade – ou, ainda, quanto aos limites para sua aplicabilidade – no que tange à cessão do **direito de imagem** e sua consequente tributação.

No final da década de 90 veio a Lei nº 9.615 (Lei Pelé) revogar a de nº 8.672 (Lei Zico). Em 2005, editado o art. 129 da Lei nº 11.196, que determina a submissão à legislação das pessoas jurídicas, para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, artísticos, científicos ou culturais, em caráter personalíssimo ou não. Em 2011, a Lei nº 12.395 modificou a redação do art. 42 da Lei Pelé, de modo a deixar expresso ter o **direito de arena** natureza civil, além de ter incluído o art. 87-A, passando a prever a possibilidade de cessão ou exploração do **direito ao uso da imagem do atleta**, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo. Por fim, em 2015 incluído pela Lei nº

13.155 o parágrafo único ao art. 87-A da Lei Pelé, trazendo novos balizamentos para a exploração econômica do direito de imagem.

Crucial ter em mente que direito de imagem e de arena não se confundem. O **primeiro** pertence à pessoa física que, após pactuação, autoriza terceiro a explorar economicamente sua imagem; ao seu turno, o direito de arena tem como titular a entidade esportiva (clube), fazendo o atleta jus a um percentual do montante recebido pela exposição coletiva (partida de futebol), em razão de ter do evento participado. Um atleta futebolístico de projeção, via de regra, celebra **(i)** um contrato de trabalho com o clube; **(ii)** contrato(s) de direito de imagem com terceiros (aparecimento em comerciais, campanhas publicitárias, etc.); **(iii)** contrato(s) de direitos de imagem com a própria equipe de futebol (e/ou empresas à ela diretamente vinculada); e, por fim, **(iv)** ainda percebe quantias pela aparição em partidas de futebol (direitos de arena).

Feitos os esclarecimentos iniciais, passo analisar a melhor exegese do art. 129 da Lei do Bem, que assim dispõe:

(...)

A despeito de ter sido a constitucionalidade do art. 129 da Lei do Bem chancelada do bojo da ADC nº 66, certo ali inexistir qualquer menção acerca da subsunção da exploração do direito de imagem de atletas ao dispositivo que prevê forma de tributação mais favorecida. Ademais, há precedente em que o col. Superior Tribunal de Justiça – o REsp nº 1.227.240 –, de forma incidental, rechaçou a inclusão da atividade desenvolvida por atletas entre aquelas mencionadas pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Além de a prestação de serviços pressupor necessariamente uma obrigação de fazer – que não se confunde com a cessão da exploração do direito de imagem –, rótulos não podem ser suficientes para chancelar a validade de um negócio jurídico, sem que suas especificidades sejam analisadas. Isso porque,

(...)

A Conselheira continua seu texto, e conclui sua argumentação, com a seguinte citação de Hamilton de Souza e Hugo Funaro²:

[o] art. 129 da Lei 11.196/2005 esclarece que mesmo os serviços personalíssimos podem ser submetidos ao regime fiscal e previdenciário aplicável às pessoas jurídicas. Constatado abuso de direito na forma do art. 50 do Código Civil, poderá a Administração recorrer ao Poder Judiciário para estender ao patrimônio dos sócios ou administradores a responsabilidade pela obrigação tributária. Caso, entretanto, seja verificado que os atos não foram praticados com a utilização da estrutura da pessoa jurídica, mas por alguém que a integra, no interesse deste, poderá o ato ser imputado

² SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 137, 2007, p 38/64.

diretamente a quem o praticou. Não se trata de desconsideração da personalidade jurídica, mas de identificação do real sujeito passivo da obrigação tributária, por não ter a empresa qualquer relação com o fato gerador.

O desfecho da citação, ao tratar da identificação do real sujeito passivo, é especialmente caro a este processo.

O Relatório Fiscal à e-fl. 46 apresenta a seguinte afirmação:

A situação com que nos deparamos na presente auditoria caminha nessas fronteiras, pois RAFAEL AUGUSTO SOBIS, em conluio com outras pessoas, **inseriu maliciosamente sua sociedade comercial em relações contratuais simuladas, com único fim de ludibriar o fisco permutando faturamento de pessoa jurídica em substituição ao rendimento de pessoa física.** A organização empresária RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO LTDA., em que pese receber pagamentos vinculados a direito de imagem do atleta, **funcionou de fato como mero interposto fictício**, pois nada executou, nada produziu, nada forneceu, nada fez senão figurar como destinatária de remuneração devida pela atuação do atleta, seja como empregado ou como pessoa física sem vínculo empregatício. (grifo deste conselheiro)

2 SIMULAÇÃO, IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E MULTA QUALIFICADA

Ainda que os dispositivos legais trazidos em recurso voluntário fossem hábeis a suportar a licitude da cessão realizada, o que se demonstrou que não são, a licitude da cessão depende principalmente de que a estrutura arquitetada também seja lícita, sem que haja planejamento tributário abusivo. Esta é uma premissa inafastável à aplicação da legislação invocada.

Esclarece ainda a fiscalização à e-fl. 42 que:

Por outro lado, a proibição de ficções para deslocar a tributação para pessoas jurídicas não significa que a exploração não possa ocorrer, desde que efetivamente, por meio de pessoa jurídica. Em outras palavras, contanto que a exploração da imagem ocorra de fato pelas mãos da pessoa jurídica, por exemplo, quando essas recebam dos atletas o licenciamento e passem, com uso de empregados, estrutura e equipamentos, a captar, registrar, armazenar, editar, anunciar, negociar, distribuir as imagens coletadas, ou seja, prestando efetivo serviço de exploração, a atividade estará sendo desenvolvida dentro da legalidade, e nessa situação a intenção do legislador restaria atendida, pois a engrenagem da economia estaria sendo movimentada corretamente, em benefício de todos.

No caso em tela houve simulação contratual, com interposição de pessoa jurídica para mascarar rendimentos que decorrem diretamente da atuação pessoal do atleta. O

contribuinte é quem tem relação direta com o fato gerador. A simulação perpetrada é exaustivamente demonstrada no TVF, em especial nas e-fls. 56 e seguintes.

A jurisprudência administrativa (ex: CSRF, Acórdão nº 9202-007.322) reconhece que, mesmo havendo contrato entre patrocinador e empresa do atleta, a remuneração decorre da atividade personalíssima do jogador, sendo inexequível sem sua participação direta. A interposição da pessoa jurídica, nesses casos, configura planejamento tributário abusivo, passível de desconsideração dos negócios realizados.

2.1 TRABALHO COMO ATLETA PROFISSIONAL E CESSÃO DOS DIREITOS DE IMAGEM

O presente processo envolve como contratantes as empresas:

- Cruzeiro Esporte Clube;
- Sport Club Internacional;
- Ceará Sporting Club;
- Unimed Rio Coop. Trab. Med. RJ;
- Nike do Brasil;
- Buser; e
- Associação Sou Mais Alvinegro Cearense.

Rafael Sóbis Promoção Ltda. e Rafael Augusto Sóbis alegam em seu recurso voluntário que a empresa explorou os direitos de imagem do autuado. No caso dos clubes, a exploração teria se dado em paralelo a uma relação de trabalho entre o autuado e os clubes. No caso da Nike, Buser e outras empresas, no período fiscalizado, a exploração teria se dado sem nenhuma relação trabalhista concomitante, entre o autuado e as referidas empresas (a exceção dos clubes). Sobre essas afirmações acrescentam à e-fl. 2058 que:

Em ambos os casos, com ou sem uma outra relação trabalhista ao lado, contrapartida de cada um dos contratos não está ligado a serviços prestados pela sociedade, até porque não os presta, mas sim aos direitos que por contrato titula e ao valor econômico que possuem para que os cobiça. (*grifo do redator*)

A despeito dos objetivos sociais que constam de seu contrato social, e das notas fiscais de prestação de serviço emitidas por Rafael Sóbis Promoção Ltda, a sociedade reafirma não ter prestado serviços. Sustenta a desvinculação da exploração da imagem, das relações laborais.

Contudo, conforme já demonstrado no presente voto, Rafael Sóbis Promoção Ltda serviu apenas como pessoa jurídica interposta aos recebimentos destinados à pessoa física Rafael Sóbis.

Às e-fls. 38 e 39 o TVF demonstra a relação de emprego entre os clubes Cruzeiro, Internacional e Ceará. O acórdão recorrido, às e-fls. 1705 e seguintes, demonstra minudentemente as relações de emprego existentes entre os clubes e o autuado, e as simulações

realizadas utilizando a sociedade Rafael Sóbis Promoção Ltda. Destaque para as constatações que foram identificadas e ordenadas por letras, da letra “a” a letra “u”, entre as e-fls. 1708 e 1723.

Entre as e-fls. 1723 e 1727 o acórdão *a quo* identifica com a letra “v” as constatações referentes às verbas pagas pela Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda e pela Buser Brasil Tecnologia Ltda.

Em face da irregularidade da estrutura montada, utilizando-se de simulação interpondo a pessoa Rafael Sóbis Promoção Ltda, resta claro que todas as verbas objeto de autuação, decorrentes de relação de emprego ou não, representavam em verdade auferimento de renda e proventos da pessoa física Rafael Sóbis. Assim foi comprovado pelo auto de infração e anexos e ratificado pelo acórdão recorrido, não tendo sido os argumentos dos recorrentes hábeis a afastar as acusações. À e-fl. 1727 afirma o relator do acórdão de DRJ:

Da mesma forma, o fato de terem sido estipuladas, nos contratos firmados pela pessoa jurídica Rafael Sóbis Promoção Ltda com clubes de futebol, obrigações e proibições direcionadas diretamente ao Autuado, ao contrário do que alegam ele (Autuado) e a Rafael Sóbis Promoção Ltda, ajuda a comprovar que ocorreu simulação na interposição de pessoa jurídica para recebimento de rendimentos tributáveis de titularidade da pessoa física, pois demonstra quem é o verdadeiro titular dos direitos de imagem e quem efetivamente está se comprometendo como contratado de fato nos referidos contratos.

Ainda sobre a relação do autuado com os clubes, o acórdão dedica seu item 8 a detalhar a situação fática dos valores pagos pelos clubes como rendimento do trabalho. Novamente o texto do acórdão ordena com letras, de “a” a “f”, para didaticamente apresentar as constatações colocadas no TVF. Exemplificativamente reproduzimos parte das letras “d” e “f”, às e-fls. 1730/1731.

d) a constatação de que foi admitido, em documento emitido pelo próprio Cruzeiro Esporte Clube, que os pagamentos feitos à Rafael Sóbis Promoção Ltda se referiam a parcela do salário do Autuado, conforme exposto no seguinte excerto do Termo de Verificação Fiscal de fls. 31 a 103:

(...)

f) a constatação de que vários pagamentos feitos pelo Sport Club Internacional à pessoa jurídica Rafael Sóbis Promoção Ltda foram efetuados a título de gratificações ao Autuado, conforme exposto no seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal de fls. 31 a 103:

Interessante observar que diversas notas fiscais foram emitidas pela RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO LTDA a título de gratificações ao atleta sócio, como por exemplo as NFs 2019/13, 2019/14, 2019/18, 2019/19, 2019/20 e 2019/21 (doc. 30).

Os Impugnantes apresentam algumas alegações no sentido de que os rendimentos recebidos de clubes de futebol por intermédio da pessoa jurídica

Rafael Sóbis Promoção Ltda não podem ser enquadrados como decorrentes do trabalho.

Da análise de tais alegações, porém, verifica-se que as mesmas não se sustentam.

Por todo demonstrado na autuação, e apresentado parcialmente no acórdão de DRJ, o texto do acórdão traz como uma de suas constatações (e-fl. 1737), que aqui acolho no presente voto, o seguinte:

Tendo em vista o disposto na legislação citada, uma vez constatado que a titularidade dos direitos de imagem do Autuado não poderiam ser transferidos para a Rafael Sóbis Promoção Ltda e, ainda, que essa pessoa jurídica foi utilizada para dissimular o recebimento de rendimentos tributáveis de titularidade do Autuado, coube à autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, apurar eventuais condutas incompatíveis com a legislação aplicável e desconsiderar a forma sob a qual as contratações se deram, para, com base na realidade emergente, apurar o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária e efetuar o lançamento do crédito tributário correspondente.

A CSRF, no Acórdão n.º 9202-007.322, decidiu divergência de entendimento para casos análogos ao presente, os quais envolviam atleta profissional de futebol, cessão de direitos de imagem utilizando pessoa jurídica controlada pelo jogador, anos-calendário de 2010 e 2011, e contratações realizadas pelas empresas Unimed Rio e Fluminense Football Club.

Pela total aplicação ao presente caso, e por economia processual, reproduzirei trecho do notável voto do Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, o qual detalhadamente elucida a questão dos rendimentos personalíssimos da pessoa natural para fins de tributação pelo imposto sobre a renda, e cujos argumentos acolho como razão de decidir. Destaque-se que em ambos os acórdãos analisados (Acórdão nº 2201-003.748 recorrido e Acórdão 2202-004.008 paradigma) se atribuiu à pessoa física do atleta, como rendimentos tributáveis na pessoa física, os valores pagos às empresas das quais os respectivos atletas eram sócios, a título de cessão de direito de imagem.

Sobre a cessão do direito de imagem, convém distinguir duas situações que embora bem diferentes, são muitas vezes referidas indistintamente como cessão de direito de imagem: uma é a cessão do direito de uso da imagem (para fins publicitários, por exemplo) mediante remuneração ao seu titular; a outra é a cessão dos direitos de exploração econômica (comercialização) da imagem de uma pessoa por outra pessoa, física ou jurídica. Quanto à primeira, não há controvérsia. O que se discute é a possibilidade jurídica da segunda situação.

Embora evidente, convém lembrar que no ordenamento jurídico tributário brasileiro não existe um imposto de renda das pessoas físicas e um outro imposto de renda das pessoas jurídicas, mas um único Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, cujos contornos do fato gerador está assim definido no art. 43 do CTN, verbis:

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

I — de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II — de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior".

Ninguém desconhece, também, que esse imposto pode ter contribuintes pessoas físicas ou pessoas jurídicas, diferindo um do outro, também, pela forma de apuração do imposto. A questão é definir quando o contribuinte do imposto deve ser uma pessoa física ou uma pessoa jurídica, ou, mais especificamente, quando a tributação deve ser dá pelas regras aplicáveis às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, e tal definição deve ser buscada na materialidade do fato gerador e na legislação específica do tributo.

É assente na doutrina que os critérios de identificação do sujeito passivo estão presentes na própria descrição da hipótese de incidência. Contribuinte do imposto é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, na dicção do art. 121 do CTN. O próprio CTN, no seu art. 45, coerentemente com o critério acima referido, assim define o contribuinte do Imposto de Renda, verbis:

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

Esses parâmetros delimitam as possibilidades do legislador ordinário na definição do sujeito passivo da obrigação tributária e na forma de apuração do imposto, nas variadas situações possíveis de ocorrer no mundo real. A identificação do contribuinte do imposto, portanto, não é uma questão de escolha, quer do Fisco, quer do contribuinte.

Um exame da legislação do Imposto de Renda, já desde o Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, demonstra, com clareza, que esta tem, sistemática e coerentemente, feito distinção entre as situações em que o contribuinte do imposto será uma pessoa física e aquelas em que será uma pessoa jurídica, levando em conta, precisamente, a natureza da renda auferida, bem como a posse dos bens produtores da renda.

O Decreto-Lei nº 5.844, de 1943 fazia claramente essa distinção, ao definir os rendimentos tributáveis pelas pessoas físicas, classificadas por cédulas, dentre as quais merece destaque, pela sua pertinência com a matéria ora tratada, a cédula "d" referida no artigo 6º. Confira-se:

Art. 6º Na cédula "D" serão classificados os rendimentos não compreendidos nas outras cédulas, tais como:

a) honorários do livre exercício da profissão de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, contador e de outras que se lhes possam assemelhar. (Redação dada pela Lei nº 154, de 1947).

b) proventos de profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais;

c) remunerações dos agentes, representantes e outras pessoas que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria;

d) emolumentos e custas dos serventuários de justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e Outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;

e) corretagens e comissões dos corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos;

f) O lucros da exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções;

g) ganhos da exploração de patentes e invenção, processos ou fórmulas de fabricação, quando o possuído auferir lucros sem as explorar diretamente (redação dada pela Lei nº 154, de 1947);

h) (Suprimido pela Lei nº 154, de 1947).

Já a tributação da pessoa jurídica ficou assim definida no artigo 27:

Art. 27 As pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil, que tiverem lucros apurados de acordo com este decreto lei, são contribuintes do imposto de renda, sejam quais forem os seus fins e nacionalidade.

§ 1º Ficam equiparadas às pessoas jurídicas, para efeito deste decreto-lei, as firmas individuais e os que praticarem, habitual e profissionalmente, em seu próprio nome, operações de natureza civil ou comercial com o fim especulativo de lucro.

§ 2º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não".

Assim, as atividades de natureza civil ou comercial praticadas com o fim especulativo de lucro, por firmas ou sociedades, "registradas ou não", ou mesmo por pessoas físicas ou por firmas individuais, devem ser tributadas como pessoa jurídica; já os salários, honorários do livre exercício de profissões, proventos de ocupações ou prestação de serviços não comerciais devem ser tributados como rendimentos de pessoas físicas.

Com isso, a legislação claramente adota, como critério de identificação do contribuinte, no que se refere a ser este uma pessoa física ou uma pessoa jurídica, a natureza da renda. Isto é, os lucros, entendidos estes como produto da atividade comercial e/ou especulativa, são tributados como imposto de renda de pessoas jurídicas; os rendimentos decorrentes do trabalho pessoal são tributados como rendimentos de pessoas físicas.

De tudo o que foi acima exposto, podemos concluir que são contribuintes do imposto de renda como pessoas jurídicas as firmas individuais e as sociedades, inclusive as sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas, registradas ou não, que obtiverem renda produzida pelo exercício de atividade civil ou comercial com o objetivo especulativo de lucro ou, no caso das sociedades civis, em decorrência do exercício regular da profissão regulamentada, sendo este, o lucro (real, presumido ou arbitrado) e não outro tipo de renda qualquer, a base de cálculo do imposto; são contribuintes pessoas físicas, tributadas como tal, as pessoas naturais que auferirem rendimentos e proventos diversos, que não sejam produto do exercício regular de atividade comercial ou especulativa de lucro, como rendimentos do trabalho assalariado, exercício individual de profissão ou aqueles produzidos pela prestação de serviços não comerciais.

Essa concepção, essencialmente, não mudou até os dias de hoje, até porque os dispositivos do Decreto nº 5.844, de 1.943 não foram revogados. Sobrevieram, todavia, em relação à prestação de serviços de natureza pessoal, alterações na legislação.

O art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005 criou uma exceção à regra geral, espécie de ficção jurídica, ao definir que:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo o 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.

Tal dispositivo, todavia, refere-se especificamente aos serviços intelectuais, o que, por certo, não compreende a remuneração pela cessão do uso do direito de imagem.

Cessão de uso de imagem não se confunde com prestação de serviço, mas de exploração por terceiro de um patrimônio pessoal.

Também não se pode afirmar que a cessão do direito de imagem pelo seu titular configure atividade de natureza mercantil, com fim especulativo de lucro. A imagem é atributo pessoal o qual dela não pode ser separado. Assim como os serviços personalíssimos não pode ser objeto de exploração comercial com o fim especulativo de lucro. É o caso, a propósito, da atividade de jogador de futebol,

que só pode ser exercida pela pessoa física do atleta, jamais por uma pessoa jurídica. Em regra, portanto, a remuneração pelo uso do direito de imagem é rendimento da pessoa física do seu titular.

Tratando-se especificamente de atletas profissionais, o art. 87-A, da Lei nº 9.615, de 1998 (Lei Pelé), introduzido pela Lei nº 12.395, de 2011 e, posteriormente, o parágrafo único do mesmo artigo, introduzido pela Lei nº 13.155, de 2015, disciplinaram a cessão do direito de uso da imagem, nos seguintes termos:

Art. 87-A. O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo. (Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011).

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

Aqui vale a ressalva, feita no início deste voto. O dispositivo trata da cessão do direito de uso da imagem pelo atleta mediante remuneração a este, e não de cessão de direito de exploração comercial da imagem.

Sobreveio, então, a Lei nº 12.441, de 2011, que acrescentou o art. 980-A à Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil) que no seu parágrafo quinto contempla a possibilidade de cessão do direito de imagem, aí sim, para fins de exploração comercial desta, a empresa individual de responsabilidade limitada – EIRELI. Confira-se:

Art. 980-A. A empresa individual de responsabilidade limitada será constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, devidamente integralizado, que não será inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011)

[...] § 5º Poderá ser atribuída à empresa individual de responsabilidade limitada constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011)

Parece, portanto, que, a partir da vigência do § 5º, do art. 980-A do novo Código Civil, há fundamento legal para a cessão do direito de exploração econômica do direito de imagem por pessoa jurídica, com a condição de que esta seja uma EIRELI.

Ocorre que tal dispositivo não se aplica ao caso sob análise, a um, porque a empresa Dario L. Conca Empreendimentos Desportivos Ltda. não é uma EIRELI, a dois, porque os fatos geradores objeto do lançamento ocorreram nos anos de 2010 e 2011 (até julho) e a Lei nº 12.441, é de 11 de julho de 2011, portanto, inaplicável ao caso.

Assim, salvo no caso de cessão de direito de imagem a uma EIRELI, a remuneração pelo uso do direito de imagem do atleta profissional é rendimento da pessoa física, independentemente de, formalmente, os valores terem sido pagos a uma pessoa jurídica, como neste caso. Isto é, a eventual cessão do direito de exploração da imagem por pessoa jurídica não mudaria a natureza dos rendimentos decorrentes da remuneração.

Ainda que não fosse este o caso, isto é, ainda que se admitisse que, no caso de cessão de exploração de direito de imagem por pessoa jurídica, a forma como a operação foi realizada neste caso revela que foi criada uma situação absolutamente artificial, com o único propósito de desfrutar dos benefícios de uma tributação mais favorecida.

Com efeito, conforme descrito linhas acima, o contrato de cessão de direito de imagem está estreitamente relacionado com o contrato do atleta com o Clube Fluminense do qual é parte integrante. Não se trata em absoluto de negócios autônomos.

O contrato de cessão de direito firmado entre a Unimed e a empresa está indissociavelmente relacionado ao contrato da pessoa física do Contribuinte com o clube, figurando a empresa Unimed, patrocinadora do clube, como mera intermediária. As cláusulas do contrato de cessão do direito de imagem a seguir não deixam margem a dúvida sobre este ponto:

Cláusula Décima Quarta

Na hipótese de o ANUENTE/ACEITANTE voluntariamente romper o vínculo de emprego que mantém com o Fluminense Football Club, durante o período de vigência do presente contrato, ou naquela da CONTRATADA rescindir essa vença, estando ela em vigor, em quaisquer desses casos, esta última fica sujeita ao imediato pagamento de multa correspondente ao somatório das importâncias já pagas pela CONTRATANTE, a título de remuneração do objeto deste instrumento e as demais despesas realizadas por esta com o licenciamento relativo ao ANUENTE/ACEITANTE, inclusive com a assessoria negocial eventualmente contratada para celebração da licença objeto deste instrumento.

Cláusula Décima Quinta

A CONTRATANTE poderá rescindir a presente contratação independentemente de qualquer aviso ou notificação, judicial ou não, na hipótese do vínculo de emprego do ANUENTE/ ACEITANTE, como atleta

profissional de futebol ser suspenso ou vir a ser rescindido pelo Fluminense Football Club.

Ou seja, embora o contrato de cessão de uso do direito de imagem seja entre a UNIMED e a empresa Dario L. Conca Empreendimentos Desportivos Ltda. a vigência do contrato depende da relação de emprego entre o Clube e a pessoa física do atleta. Isto é, embora alegadamente cedido o direito de imagem à empresa para sua exploração econômica, esta exploração econômica não pode ocorrer sem a ação do seu titular, a pessoa física.

É sabido, até porque que a Lei nº 9.611, de 1998 disciplina a matéria, que os contratos entre clubes e jogadores de futebol envolve a cessão a este do uso do direito de imagem, em razão, dentre outras coisas, do fato de o atleta envergar uniforme com a veiculação de marcas comerciais, pelas quais o clube é remunerado. No presente caso, o contrato do atleta não envolveu o pagamento de qualquer valor a esse título, que foi substituído pelo contrato do clube com a empresa.

Nessas condições, seja pela impossibilidade jurídica da cessão do direito de imagem para exploração comercial por terceiros, seja porque a cessão do direito de imagem está diretamente associada à relação de emprego do atleta com o clube Fluminense, concluo que os valores pagos pela UNIMED à empresa Dario L. Conca Empreendimentos Desportivos Ltda. constituem rendimentos da pessoa física do contribuinte.

Por fim, não procedem as alegações do Contribuinte quanto à suposta desconsideração da personalidade jurídica. Por tudo o que foi dito acima, resta claro que o que fez foi a devida identificação do sujeito passivo da obrigação, atribuindo à pessoa física rendimentos indevidamente tidos como receitas da pessoa jurídica, o que em nada desnatura a personalidade jurídica da empresa Dario L. Conca Empreendimentos Desportivos Ltda.

No contrato da Nike também estão presentes obrigações personalíssimas que determinam como o jogador deve se vestir, que produtos deve usar, que eventos deve comparecer, dentre outras obrigações não atribuíveis a pessoas jurídicas. Conforme já destacado neste voto, entre as e-fls. 1723 e 1727 o acórdão *a quo* identifica com a letra “v” as constatações referentes às verbas pagas pela Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda e pela Buser Brasil Tecnologia Ltda.

Todas as verbas elencadas na autuação decorrem de serviços de natureza eminentemente pessoal, inclusive os relativos à cessão de direitos de imagem, devendo ser tributados na pessoa física do efetivo prestador do serviço, sendo irrelevante a denominação que lhes seja atribuída ou a criação de pessoa jurídica visando alterar a definição legal do sujeito passivo.

Em mesmo sentido também entendeu o Acórdão CSRF nº 9202-004.548, citado pela relatora em seu voto mas para analisar questão distinta, e que também atribuiu os rendimentos à pessoa física do atleta, fazendo constar de sua ementa a seguinte disposição:

CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA PERSONALÍSSIMA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Os rendimentos decorrentes de serviços de natureza eminentemente pessoal, inclusive os relativos a cessão de direitos de imagem, devem ser tributados na pessoa física do efetivo prestador do serviço, sendo irrelevante a denominação que lhes seja atribuída ou a criação de pessoa jurídica visando alterar a definição legal do sujeito passivo.

No presente processo, não havia à época dos fatos permissão legal para que fosse firmado o contrato de cessão de uso e exploração de direito de imagem realizado entre Rafael Augusto Sobis e Rafael Sobis Promoção e Comércio De Artigos Esportivos Ltda, agindo o recorrente de forma contrária à lei, em clara ilicitude.

Ainda que houvesse permissão legal, os rendimentos auferidos aqui em análise se sujeitam à tributação na pessoa física, dada as suas naturezas, conforme exposto no presente voto.

Adicione-se ainda que a estrutura arquitetada envolve simulação, na qual foi interposta uma pessoa jurídica sem qualquer função, senão a de economizar tributos. Não houve o efetivo uso comercial da exploração do direito de imagem do atleta, conforme mandamento superveniente estabelecido pela Lei Geral do Esporte em seu art. 164, §4º. Novamente reproduzimos o seguinte trecho do TVF à e-fl. 42:

Por outro lado, a proibição de ficções para deslocar a tributação para pessoas jurídicas não significa que a exploração não possa ocorrer, desde que efetivamente, por meio de pessoa jurídica. Em outras palavras, contanto que a exploração da imagem ocorra de fato pelas mãos da pessoa jurídica, por exemplo, quando essas recebam dos atletas o licenciamento e passem, com uso de empregados, estrutura e equipamentos, a captar, registrar, armazenar, editar, anunciar, negociar, distribuir as imagens coletadas, ou seja, prestando efetivo serviço de exploração, a atividade estará sendo desenvolvida dentro da legalidade, e nessa situação a intenção do legislador restaria atendida, pois a engrenagem da economia estaria sendo movimentada corretamente, em benefício de todos.

Reitere-se que, conforme já ressaltado pelo acórdão recorrido, a fiscalização não desconsiderou a personalidade jurídica legalmente constituída. A fiscalização apenas demonstrou que a situação de fato difere da de direito. Sobre a invalidade do negócio jurídico dispõe o código civil que:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1 o Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2 o Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Também o Código Civil assim discorre sobre a ilicitude dos atos jurídicos:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Nesse sentido, inclusive, é a previsão do Enunciado n°139 do JF/STJ, aprovados nas Jornadas de Direito Civil do Conselho da Justiça Federal:

Enunciado n° 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.

As estruturas empresariais não têm por finalidade trazer economia tributária sobre os rendimentos auferidos pela pessoa física de seus sócios no exercício de atividades personalíssimas. Em mesmo sentido, também não se resumem a um mero registro no CNPJ, o qual tem apenas natureza declaratória.

Para além do CNPJ há de haver real atividade empresarial, sem simulações, contribuindo para o desenvolvimento da coletividade de modo a justificar um tratamento tributário diferenciado, e não uma existência apenas formal que se justifica somente pela economia tributária de seus sócios.

Pela simulação realizada, acertada também a qualificação da multa de ofício realizada pela Auditora-Fiscal e mantida pelo acórdão da DRJ. Reproduzo trecho do acórdão recorrido, cujos argumentos acolho como razão de decidir.

No presente caso, verifica-se, compulsando os autos, que a autoridade tributária, ao contrário do que é alegado por Impugnantes (Autuado, Rafael Sóbis Promoção Ltda, Cruzeiro Esporte Clube, Sport Club Internacional, Ceará Sporting Club, Robinson Passos de Castro e Silva e Marcelo Feijó de Medeiros), agiu com acerto ao efetuar a qualificação da multa de ofício, visto que restou caracterizada a interposição simulada de pessoa jurídica no recebimento de rendimentos de titularidade do Autuado (pessoa física).

Sendo assim, observa-se que restaram caracterizadas as hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502 1964, conforme registrado no seguinte trecho do relatório fiscal:

VII - DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

(...)

Depreende-se dos artigos anteriores e ensinamento do renomado autor que a presença de dolo, vale dizer, a vontade livre e consciente dirigida a realizar a conduta (ação ou omissão), é requisito essencial para configuração da fraude ou sonegação tipificada.

Noutras palavras, necessário haver o conhecimento, pelo agente, dos atos que realiza e a sua significação, além de sua disposição em produzir os resultados deles decorrentes.

Ora, para essa autoridade fiscal e para os fins tributários pretendidos, não restam dúvidas de que foi plenamente consciente a conduta do contribuinte principal e responsáveis solidários em procurar se eximirem da regular tributação ou com ela contribuírem conscientemente pelo uso de interposta pessoa jurídica, camuflando rendimentos que foram recebidos como pessoa física.

De fato Rafael Sobis, ao participar intencionalmente dos atos que direcionaram sua renda tributável de natureza salarial para sociedade empresária, aproveitando-se irregularmente de tributação menos gravosa nas pessoas jurídicas, permitiu que os cofres públicos fossem lesados pela ausência de recolhimento do IRPF devido.

Márcio, irmão de Rafael, jamais administrou a empresa de fato, e sabia que não havia prestação de serviços ou cessão alguma de direitos, mesmo assim permaneceu no conluio em todo o período, permitindo a existência da sociedade que era utilizada na fraude. A procuração de amplos poderes de administração por ele outorgada (doc. 62) solidifica e confirma que esse enredo.

As condutas dos clubes, agindo como como pessoas jurídicas, e dos seus dirigentes GILVAN DE PINHO TAVARES, WAGNER ANTONIO PIRES DE SÁ, MARCELO FEIJÓ DE MEDEIROS, e ROBINSON PASSOS DE CASTRO E SILVA dispensam maiores divagações, pois sua participação consciente foi requisito fundamental à configuração dos atos, e os motivos que os arrastaram para o bojo da responsabilidade solidária são os mesmos que formam convicção da presença do dolo, que determina a qualificação da multa.

Observamos que alguns dos contratos de imagem fraudulentos contém carimbos de departamentos jurídicos dos clubes, mas o fato não os tornam instrumentos ilibados no terreno tributário. Ademais, nenhum parecer jurídico que pudessem respaldá-los foi apresentado à fiscalização, mas certamente não admitiria a prevalência de contratos que tentassem contornar, como ocorreu, a situação fática desnudada nos autos. Aliás, a doutrina administrativa é uníssona em

admitir a responsabilidade do parecerista jurídico ou profissional de direito que venha a cometer erros graves ou dolo em suas opiniões técnicas, principalmente aqueles que derem causa a danos ao erário.

Importante registrar que não só Rafael Sobis, mas também o clube Internacional que o contratou já foram fiscalizados anteriormente pelos mesmos motivos, ocasião em que também foram penalizados com autos de infração, controlados atualmente pelos processos 15540.720211/2014-36 e 11080.723862/2010-68, respectivamente. Percebe-se que a atuação da RFB à época não foi suficiente para que os contribuintes alterassem sua conduta.

As evidências comentadas no presente Termo, cujo lastro probatório foi satisfatoriamente colacionado aos autos, não deixam qualquer espaço a nenhum dos solidários para alegações de mero descuido, desatenção ou falta de organização.

Outrossim, o longo período da rotineira prática, verificada em dezenas de meses entre 2016 e 2020 é lapso temporal suficiente para caracterizar a reiteração de conduta. Na ação fiscal reputamos ter sido exaustivamente demonstrado que as condutas não se limitaram à simples omissão de rendimentos, mas sim da utilização de sociedade comercial cuja existência foi meramente jurídica, e que, sem envolver prestação de serviço ou cessão de direito algum, teve como objetivo apenas travestir de faturamento aquilo que deveria ser tributado na pessoa física.

Por todo o exposto, e na medida em que os fatos e documentos apontam não ter havido qualquer óbice a condutas diversas dos sujeitos passivos, é inarredável a conclusão, para os fins tributários pretendidos, de que a omissão de rendimentos aqui verificada foi eivada de dolo, dando azo à qualificação da multa de ofício.

Os tributos são encargos suportados por toda a população, invariavelmente embutidos nos produtos e serviços por ela demandados ou incidentes sobre a renda auferida. Quando as organizações empresariais e demais contribuintes, sobretudo os de elevada capacidade contributiva, deixam de recolhê-los aos cofres públicos, lesam gravemente o Estado e o colocam sob risco de colapso.

Diante do exposto, portanto, deve ser declarada procedente a qualificação da multa de ofício aplicada no auto de infração em questão (duplicação do percentual previsto no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996).

Entretanto, deve a multa qualificada ficar submetida ao novo teto legal de 100%.

3 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO LTDA E DESCONSIDERAÇÃO DOS RECOLHIMENTOS EFETUADOS PELA PESSOA JURÍDICA

Em relação à responsabilidade solidária de Rafael Sobis Promoção Ltda já houve decisão administrativa definitiva. Ao expor os limites do litígio o acórdão de DRJ assim observou:

1. Limites do litígio

Da análise dos autos, verifica-se que Gilvan de Pinho Tavares e Wagner Antônio Pires de Sá não apresentaram impugnação contra a imputação de responsabilidade solidária a eles.

Já a pessoa jurídica Rafael Sóbis Promoção Ltda, embora tenha apresentado impugnação, não contestou de forma específica a imputação de responsabilidade solidária a ela.

Tais imputações, portanto, devem ser consideradas definitivas na esfera administrativa. (grifos do redator)

Tal situação de solidariedade não se confunde com a possibilidade de compensação, ou mesmo de aproveitamento, dos tributos recolhidos. Assim tem sido o entendimento nos julgados mais recentes do CARF, por exemplo no acórdão nº2101-003.147, em sessão de 6 de junho de 2025. O citado acórdão acompanhou mudança de entendimento da 2ª turma da CSRF, conforme se identifica no Acórdão nº9202-011.353, em sessão de 20 de junho de 2024, e que analisou situação similar à presente.

Reproduzo abaixo trecho do acórdão CSRF nº9202-011.353, cujos argumentos acolho como razão de decidir.

Quanto ao mérito, busca o recorrente o aproveitamento, neste lançamento, dos créditos tributários recolhidos pela pessoa jurídica.

Pois bem. Trata-se de matéria bem discutida neste colegiado, quem vem entendendo, por ampla maioria, em sentido contrário às pretensões do recorrente.

Observo, de plano, que não se cogita de compensação estabelecida com esteio no artigo 170 do CTN, no artigo 74 da Lei 9.430/96 ou na Lei 8.383/91, mas sim do aproveitamento do tributo pago no período e em relação (proporcional) às correspondentes receitas deslocadas para a esfera patrimonial do atuado.

Por ocasião da Reunião de dezembro de 2023, especificamente por conta do julgamento do processo 16004.720356/2016-39, este Conselheiro externou posicionamento contrário ao aproveitamento, nesses casos, de tributo recolhido pela pessoa jurídica cuja receita fora deslocada para a pessoa física a ela então relacionada.

Confira-se a íntegra do voto proferido por este Conselheiro, ora aqui adotado como razões de decidir.

“Trata o caso de matéria há muito enfrentada por esta Turma, notadamente o aproveitamento de valores de tributos recolhidos pela pessoa jurídica no lançamento efetuado contra a pessoa física, incidentes sobre a receita reclassificada como auferida por esta última, e não por aquela, como, de regra, querem fazer crer os fiscalizados.

A rigor, não se trata de desconsideração da personalidade jurídica, mas de mera recomposição da efetiva relação obrigacional tributária, trazendo à luz o ato até então dissimulado.

É dizer, a conclusão a que normalmente se chega nesses casos é que a prestação de serviços foi, em verdade, praticada pela pessoa física e não pela jurídica, que teria funcionado apenas como uma interposta pessoa com os mais variados objetivos, dentre eles e como exemplos, a “simples” redução da carga tributárias e a lavagem de dinheiro.

Cumpre destacar que este conselheiro, à época que integrava colegiado ordinário deste Conselho, chegou a externar posicionamento no sentido da impossibilidade desse aproveitamento, a exemplo do julgamento do acórdão de nº 2402-007.178, ocasião em que acompanhei o Relator.

Todavia, ao passar a integrar esta 2ª Turma, que tinha, por outro lado, posicionamento praticamente unânime e diametralmente oposto ao que cheguei a adotar, passei a acompanhar a corrente então prevalente em prestígio à colegialidade e por me sentir sensível à tese de que o não aproveitamento dos valores implicaria uma espécie de incoerência interna no lançamento, que teria reposicionado as receitas/rendimentos, mas não os recolhimentos sobre elas incidentes. Confira-se a ementa do acórdão 9202-004.548, de 23.11.2016.

COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM DECORRÊNCIA DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS. Em respeito ao princípio da moralidade administrativa, uma vez que foram reclassificados os rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, deve-se adotar o mesmo procedimento em relação aos tributos pagos na pessoa jurídica vinculados aos rendimentos/receitas reclassificados, ou seja, apurado o imposto na pessoa física, deste devem-se abater os tributos pagos na pessoa jurídica, antes dos acréscimos legais de ofício.

E ainda, o acórdão 9202-009.957, de 24/9/21, com a seguinte ementa:

RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA. RECLASSIFICAÇÃO. RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO.

Na apuração do crédito tributário, devem ser compensados os valores eventualmente recolhidos pela pessoa jurídica, relativos a receita reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.

Pois bem.

Venho entendendo, que no contencioso administrativo, e aqui é de se ressaltar o vocábulo “administrativo”, nós, julgadores, realizamos uma espécie de controle de legalidade do lançamento, atento, todavia, aos limites postos na lide.

Pondero, de plano, que esse aproveitamento em nada se assemelha ao instituto da compensação regulado no artigo 74 da Lei 9.430/96 ou no artigo 66 da Lei 8.383/91, conforme o caso. Lá, por ocasião do lançamento, o que se discute é a possibilidade de o autuante, dada a fundamentação do Auto de Infração, aproveitar os recolhimentos dos tributos da PJ sobre a receita/rendimento agora transportado para a pessoa física; enquanto a compensação nada mais é do que o encontro de contas entre devedores e credores recíprocos, o que, definitivamente, não é o caso dos autos pelo singelo fato de a personalidade jurídica do então credor permanecer hígida, não se confundindo com a do ora devedor PF.

Veja-se que, com isso, uma vez assentado pelo Fisco que referidas receitas ou rendimentos deveriam ser tributados na PF; despertaria para PJ, em tese e já por ocasião do lançamento, o direito à repetição dos valores eventualmente sobre eles recolhidos, o que, desta feita, acabaria rechaçando o argumento de que haveria prejuízo ao contribuinte pelo decurso do lustro legal para repetir. Expressando-se de outra forma, quando da ciência do lançamento, a PJ, que detém relação com o atuado, já se veria oportuna e tempestivamente interessada no pleito de repetição dos valores. Se não o fez foi por sua conta e risco.

Hoje, com a nova composição deste Colegiado e tendo em vistas as colocações postas pelos nobres pares quando da reunião de setembro último (09/2023), fui levado a melhor refletir sobre o tema.

Como dito acima, o artifício descortinado pelo Fisco tem como propósito furta-se à tributação segundo às regras próprias que se aplicariam ao caso, conduta essa reprovável e sancionada com multa de ofício não raras as vezes qualificada, inclusive.

Nesse rumo, há de se convir que o aproveitamento daqueles recolhimentos por ocasião do lançamento relativizaria, em certa medida, a sanção voltada a inibir tal conduta, eis que a multa de ofício passaria a incidir sobre uma base menor, fazendo com que, penso eu, os contribuintes não se sintam dissuadidos em relação ao artifício engendrado.

Mais a mais, não se pode dizer que o lançamento que não aproveitou os recolhimentos efetuados pela PJ estaria eivado de vício de legalidade, na medida em que não há norma legal que assim o estabeleça ou mesmo que assim o autorize, a exemplo do que se tem, mutatis mutandi, é bem verdade, no § 10 do artigo 21 da Lei Complementar nº 123/2005.

Art. 21. Os tributos devidos, apurados na forma dos arts. 18 a 20 desta Lei Complementar, deverão ser pagos:

[...]

§ 10. Os créditos apurados no Simples Nacional não poderão ser utilizados para extinção de outros débitos para com as Fazendas Públicas, salvo por ocasião da compensação de ofício oriunda de deferimento em processo de restituição ou após a exclusão da empresa do Simples Nacional.

Tenho que, com isso, por mais que há, e efetivamente há, tese sedutora no sentido do aproveitamento dos valores - notadamente a temática da coerência interna do lançamento - o ponto fulcral, admito eu, é que não se pode concluir pela ilegalidade do lançamento que assim não o fez e, assim sendo, qualquer provimento a recurso que contenha tal pedido estaria, s.m.j., extrapolando a finalidade do contencioso administrativo, que, como já dito, é a de controle de legalidade do ato administrativo do lançamento nos estritos limites da lide posta por ocasião da impugnação.

Por fim, o encaminhamento que passo a doravante adotar para esses casos, é dizer, pela manutenção do lançamento que não aproveitara desses recolhimentos, vai ao encontro do entendimento deste colegiado, e mesmo na composição anterior, diga-se de passagem, no sentido de não admitir que os recolhimentos das contribuições previdenciárias – cota patronal – efetuados por interpostas pessoas possam ser utilizados no lançamento sobre a PJ cuja massa salarial estaria efetivamente a seu serviço, por absoluta falta de previsão legal. Vejam-se os seguintes acórdãos:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA POR MEIO DE EMPRESAS INTERPOSTAS OPTANTES PELO SIMPLES. APROVEITAMENTO, PELA CONTRATANTE, DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RECOLHIDAS PELAS INTERPOSTAS. IMPOSSIBILIDADE.

Constatada a contratação de empresas optantes pelo SIMPLES, interpostas pessoas, para o recrutamento de mão-de-obra, e tendo o vínculo empregatício sido caracterizado na contratante, não é cabível abater do lançamento as contribuições recolhidas pelas empresas

contratadas ao regime de tributação favorecido. Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 76. Acórdão 9202-009.766

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/12/2009

CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA POR MEIO DE EMPRESAS INTERPOSTAS OPTANTES PELO SIMPLES. APROVEITAMENTO, PELA CONTRATANTE, DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RECOLHIDAS PELAS INTERPOSTAS. IMPOSSIBILIDADE.

Constatada a contratação de empresas optantes pelo SIMPLES, interpostas pessoas, para o recrutamento de mão-de-obra, e tendo o vínculo sido caracterizado na contratante, não é cabível abater do lançamento as contribuições recolhidas pelas empresas contratadas ao regime de tributação favorecido. Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 76. 9202-008.255

Note-se, com isso, estar havendo uma salutar uniformização no colegiado em relação a casos que guardam entre si certa similaridade, que passará a, tanto em um caso, como noutro, não admitir o aproveitamento dos valores recolhidos por interpostas pessoas por ocasião do lançamento.”

Destarte, encaminho por negar provimento ao recurso no que tange a essa matéria.

4 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE MÁRCIO ANDRÉ SÓBIS (ARTIGOS 124, INCISO I, E 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL)

Sendo Márcio André Sóbis sócio administrador da Rafael Sóbis Promoção Ltda, pessoa jurídica interposta que viabilizou a simulação perpetrada, a fiscalização atribuiu-lhe responsabilidade solidária com fundamento no art. 124, inciso I do CTN, *in verbis*:

Seção II

Solidariedade

Art. 124. São solidàriamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Destaca o TVF (e-fl. 93) que Márcio teve estreita e importante participação nos ilícitos ligados aos fatos jurídico tributários ocorridos. A participação de Márcio que permitiu a continuidade da sociedade empresarial utilizada pelos sócios na fraude tributária.

As irregularidades praticadas por meio da empresa, sob a administração de Márcio, demonstram uma gestão com infração de lei ou excesso de poderes, atraindo também a solidariedade disposta no art. 135, inciso III do CTN.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Ressalta o TVF que, na qualidade de sócio administrador, Márcio:

“(...) deveria ter atuado com zelo e cuidado para que a pessoa jurídica caminhasse no compasso da lei, nos termos do art. 1.011 da lei 10.406/2002 - Código Civil. Mas ao contrário, sua atuação foi na direção de possibilitar e permitir que a sociedade funcionasse como interposta pessoa de seu irmão, (...)”

O recurso voluntário de Márcio André Sóbis busca afastar a solidariedade alegando, principalmente, a ausência de simulação e a impossibilidade de a fiscalização desconsiderar a personalidade jurídica de Rafael Sóbis Promoção Ltda. Este voto acolheu a tese da fiscalização, confirmada pelo acórdão de DRJ, da ocorrência de simulação e da inexistência de desconsideração da personalidade jurídica de Rafael Sóbis Promoção Ltda.

Portanto, não assiste razão ao recorrente.

5 RESPONSABILIDADES SOLIDÁRIAS DOS CLUBES CEARÁ SPORTING CLUB, SPORT CLUB INTERNACIONAL E CRUZEIRO ESPORTE CLUBE, E DE SEUS RESPECTIVOS DIRIGENTES (ARTIGOS 124, INCISO I, E 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL)

Assim como Rafael Sóbis Promoção Ltda, os clubes Ceará, Internacional e Cruzeiro possuem responsabilidade pela participação nos negócios jurídicos que deram causa a ocorrência dos fatos geradores. Os clubes figuraram como contratantes nos contratos simulados que direcionaram os pagamentos de Rafael Sóbis a Rafael Sóbis Promoção Ltda. Houve interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal aqui exigida. Os ajustes realizados entre as pessoas jurídicas permitiram não apenas a redução do IRPF devido pelo atleta,

mas também das contribuições previdenciárias e FGTS a serem recolhidos pelos clubes. Tal agir foi endossado pelos dirigentes aqui arrolados, no exercício de seus mandatos.

Os recursos voluntários de Ceará Sporting Club e de seu dirigente Robinson Passos de Castro e Silva trazem como alegação preliminar a nulidade do acórdão de DRJ por ausência da fundamentação do voto vencido. Entendem os recorrentes que teria havido preterição do direito de defesa.

Não assiste razão aos recorrentes. O comando do §3º, art. 941 do Código Processo Civil de 2015, é destinado especificamente aos tribunais judiciais. O Decreto nº 70.235/1972 (PAF) não traz semelhante dispositivo.

Cabe recurso voluntário, com efeito suspensivo, de decisão de primeira instância, dentro de trinta dias contados da ciência.

O acórdão *a quo* expõe claramente sua decisão e os fundamentos que a sustentam, de modo a permitir sua contestação e o pleno exercício do direito de defesa, conforme pode fazer, e fez, o recorrente.

O voto divergente, quando vencedor, necessariamente é explicitado no acórdão, visto que seus argumentos sustentam a decisão proferida. Diferentemente ocorre quando o voto divergente é vencido.

Quando o voto divergente é vencido, seus argumentos não constituem a razão de decidir. Logo, não há que se falar em defesa contra os argumentos vencidos no acórdão. A defesa se dá contra a decisão proferida e os argumentos vencedores que a sustentam. Esse direito foi resguardado, não havendo cerceamento de direito de defesa.

No processo administrativo fiscal federal, é facultado ao julgador vencido declarar ou não as razões de seu voto. Tal faculdade, decorre do entendimento de que a exposição dos argumentos, que sustentam a decisão proferida, é bastante a assegurar o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Sobre as questões de mérito, os recursos voluntários se pautam, primordialmente, na alegação da regularidade dos negócios jurídicos realizados e na ausência de simulação, hipóteses já afastadas neste voto. A defesa, pelos recorrentes, da aplicação do art. 87-A da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé) ao presente caso não pode prosperar. O mesmo ocorre em relação à aplicação do Tema nº 725 do STF, o qual, por certo, não se presta a acobertar situações de simulação como a do presente caso.

Assim, acertadas as responsabilizações dos clubes pelo artigo 124, inciso I do CTN, e de seus dirigentes pelo artigo 124, inciso I e artigo 135, inciso III, ambos do CTN. Cabe frisar que o acórdão recorrido manteve a imputação de responsabilidade solidária ao Ceará Sporting Club e a Robinson Passos de Castro Silva, somente em relação a parcela do crédito tributário mantido relativa ao período de 02/2020 a 10/2020.

Sport Club Internacional e seu dirigente Marcelo Feijó de Medeiros apresentaram Recurso Voluntário único. Trazem alegações similares às colocadas por Ceará Sporting Club e Robinson Passos de Castro. Asseveram a regularidade dos negócios jurídicos, aplicação do artigo 87-A da Lei Pelé, ausência de simulação e ocorrência de desconsideração da personalidade jurídica pela fiscalização. Todas essas questões já foram afastadas no presente voto. Em relação à desconsideração da personalidade jurídica, reproduzimos abaixo trecho do acórdão de DRJ cujos argumentos acolhemos como razão de decidir.

Dessa forma, dado todo o exposto, não procede a argumentação de que, no presente lançamento, ocorreu a desconstituição da pessoa jurídica Rafael Sóbis Promoção Ltda, pois o que ocorreu foi o afastamento desta como titular dos rendimentos para atribuição destes ao seu efetivo titular, o que está dentro da prerrogativa da autoridade tributária e da própria essência da atividade de fiscalização, que não pode ficar adstrita aos aspectos formais dos atos e fatos e tem o poder-dever de efetuar o lançamento, conforme disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Enganam-se os recorrentes ao afirmar, à e-fl. 1847, que fiscalização e a autoridade julgadora desconsideraram a existência do negócio jurídico. O que foi desconsiderado não foi a existência, mas sim sua eficácia perante o fisco.

Não prosperam as alegações dos recorrentes.

O Recurso Voluntário de Cruzeiro Esporte Clube insiste nas alegações de regularidade dos negócios jurídicos, aplicação do artigo 87-A da Lei Pelé, ausência de simulação. Não alega desconsideração da personalidade jurídica e acrescenta defesa em favor da aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005. Todas essas matérias já foram tratadas ao longo do presente voto, não merecendo acolhida as argumentações do recorrente.

Portanto, não merecem prosperar as alegações dos recursos voluntários dos responsáveis solidários Márcio André Sóbis, Robinson Passos de Castro e Silva, Marcelo Feijó de Medeiros, e dos clubes Ceará, Internacional e Cruzeiro. Ressalte-se novamente que, em relação às responsabilidades solidárias atribuídas à Rafael Sóbis Promoção Ltda, à Gilvan de Pinho Tavares e à Wagner Antônio Pires de Sá, estas não compõem mais o litígio, visto que foram decididas administrativamente de forma definitiva na instância anterior, conforme texto do acórdão recorrido.

Por fim, em relação às responsabilidades solidárias remanescentes no litígio e aqui tratadas, cabe ratificar trecho do acórdão recorrido cujos argumentos acolho como razão de decidir.

Como se vê, em casos como o presente, em que restou configurada as situações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, são passíveis de responsabilização solidária pelos créditos tributários lançados, com fulcro no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, aquelas pessoas vinculadas ao ilícito que teve como objetivo reduzir o valor dos tributos devidos.

6 CONCLUSÃO

Voto por conhecer dos recursos voluntários e, no mérito, dar-lhes provimento parcial para reduzir a multa qualificada ao novo teto legal de 100%.

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa