



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15540.720038/2014-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-007.138 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de março de 2020
Recorrente RONALDO TORRES DE SOUZA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011

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.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo (Súmula Carf nº 14).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%. Votaram pelas conclusões os conselheiros Wesley Rocha e Fernanda Melo Leal.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Fabiana Okchstein Kelbert (Suplente Convocada), Wilderson Botto (Suplente Convocado) e Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente). Ausente a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, substituída pela conselheira Fabiana Okchstein Kelbert.

Relatório

Trata-se de lançamento de imposto de renda de pessoa física dos anos-calendário de 2010 e 2011, decorrente de omissão de rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica, que foram declarados como se fossem isentos.

O lançamento foi impugnado e a impugnação foi considerada improcedente.

Manejou-se recurso voluntário em que se arguiu:

- a) É lícita a transferência do direito de imagem a empresa para exploração econômica, e
- b) A fraude não poderia ser presumida pela Autoridade Fiscal para qualificar a multa;

Registre-se que o recorrente, ao fundamentar seu recurso, citou partes do que seria o Acórdão nº 2403-002.721, de 10/10/2014. Entretanto, ao consultar o acórdão citado não foi possível identificar os trechos referidos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Maurício Vital, Relator.

O recurso é tempestivo e dele conheço.

1 Da tributação dos valores recebidos a título de direito de imagem

A matéria é recorrente no Carf e nesta turma, sendo que há distintos posicionamentos quanto ao tratamento tributário dos valores recebidos por atletas, técnicos e preparadores físicos profissionais, por intermédio de pessoa jurídica, a título de direitos de imagem.

No presente caso, trata-se de contribuinte que, quando do fato gerador, era preparador físico do Fluminense Football Club. Os valores dos serviços prestados eram pagos a RT Assessoria Desportiva e Licenciamentos Ltda ME, da qual o recorrente era sócio com 99% das cotas e, com 1%, figurava como sócia Daniele Carvalho Torres Freitas. Esses valores eram, posteriormente, distribuídos aos sócios como lucros isentos.

O lançamento considerou como rendimentos tributáveis os valores mensalmente recebidos a título de lucros distribuídos e, além disso, deduziu os valores pagos a título de imposto de renda de pessoa jurídica.

Inicialmente, entendo que não se aplica a preparadores físicos, sob a alegação de uso de imagem, o disposto na Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, que trata de direitos do autor sobre obras. O autor é definido, no art. 7º, como *a pessoa física criadora de obra literária,*

artística ou científica. Portanto, no caso dos autos, o preparador físico, em relação a essa atividade, não se reveste da condição de autor, pois não se está a defender o direito patrimonial do profissional sobre uma produção literária, artística ou científica. Destaque-se que, no seu art. 4º, a lei estabelece que a interpretação dos negócios jurídicos sobre direitos autorais deve ser restritiva.

De igual modo, entendo que não se aplica, ao caso, o disposto no art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, por se referir a prestação de *serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural*. Percebo que a atividade de preparador físico não equivale a uma produção intelectual para o tratamento legal. No mesmo sentido, o STJ já se manifestou, incidentalmente, quanto à atividade intelectual, que abrange as atividades científicas, literárias ou artísticas (REsp 1.227.240). Coaduno, neste ponto, com a inteligência do voto vencedor do Acórdão nº 2401-005.938:

Não há dúvida que a exploração do direito de imagem de um jogador de futebol, além de não ter natureza de prestação de serviço intelectual, não possui natureza científica nem artística, sendo cristalino esse entendimento. E mais: a exegese sistemática não nos permite vislumbrar a natureza cultural da exploração do direito de imagem de um jogador de futebol, ainda que esse esporte faça parte da cultura de nosso povo. Isto porque da leitura dos arts. 215 e 217 da própria Constituição Federal, tem-se clara a distinção entre cultura e desportos.

Excluída a possibilidade de aplicação, às atividades desportivas, do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, resta a aplicação da norma de tributação de pessoas físicas aos rendimentos recebidos pelo exercício pessoal dessas atividades.

Não vejo como afastar o que se salta aos olhos: o valor pago ao profissional resulta da sua condição como preparador físico, atividade pessoal colocada à disposição do clube contratante, que pagou ao profissional na forma de licenciamento do uso de imagem, por intermédio da Unimed Rio, utilizando-se da empresa RT Assessoria Desportiva e Licenciamentos Ltda ME. O próprio profissional admitiu que esse arranjo era condição imposta para a celebração do contrato com o clube de futebol (e-fl. 304):

E quanto aos valores recebidos da pessoa jurídica R.T. Assessoria Desportiva e Licenciamentos LIDA (CNPJ 11.403.936/0001-80) têm natureza de distribuição de lucro, referente ao contrato de licenciamento de direitos de uso de nome, voz e imagem (art. 5º, incisos V, X e XXVIII "a" da CR_FB/88 c/c art. 20 do Código Civil), firmado com a UNIMED, com início em 10 de janeiro de 2010 e encerramento no dia 13/05/2011, com escrituração contábil regular e recolhimento de todos os impostos inerentes.

O contrato de "imagem" é **realidade imposta por todos os grandes clubes brasileiros de futebol**, aonde cabe ao contratado a mera adesão sob pena de não realização do negócios entre as partes, aceito em todos os seus termos porque a maior parte da renda dos clubes de futebol decorre da transmissão dos jogos e das reportagens com os jogadores e equipe técnica na televisão, rádio e internet. (Sem grifo no original.)

Além disso, a jurisprudência majoritária do Carf¹ entende que os serviços de natureza personalíssima, como é o caso da atividade de preparador físico, não podem ser objeto de delegação ou cessão para exploração econômica e os rendimentos deles provenientes devem

¹ Acórdãos nºs 104-21.954, 2202-00.252, 2101-00.979, 2102-01.490, 2801-01.870, 2202-001.496, 2801-02.280, 2202-01.702, 2801-002.733, 2102-02.441, 9202-004.548.

ser atribuídos, para efeitos tributários, à pessoa física do prestador do serviço, independentemente de haver vínculo de emprego com a fonte pagadora. O artifício de se utilizar de interpostas pessoas jurídicas não pode ser oposto ao fisco para redefinir o sujeito passivo da relação tributária, que, sendo contribuinte, é quem tem relação direta com a situação constitutiva do fato gerador do tributo. É o que dispõe o art. 121 do CTN².

O CTN define renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos³. Ora, a entender que os valores recebidos pelo profissional derivariam dos serviços profissionais prestados ao clube, estaríamos diante de rendimentos do trabalho; se, porém, se entendesse que os valores derivariam da exploração de sua imagem, estaríamos diante de rendimentos provenientes do capital. Em qualquer caso, **trata-se de renda**. Mesmo os valores pagos em razão da exposição da imagem do profissional são, a rigor, rendimentos da pessoa física de caráter personalíssimo, razão pela qual a intervenção da pessoa jurídica não pode ser oposta à Fazenda Pública para redirecionar a obrigação tributária, como bem dispõe o art. 123 do CTN⁴.

Pois bem, o CTN estabelece⁵ que o contribuinte do imposto de renda é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica, se a lei não atribuir essa condição a outrem. No presente caso, a despeito do aparato constituído para desviar a tributação (a criação de empresa, a cessão de direitos, a celebração de contratos para exploração desses direitos e o pagamento por intermédio da empresa), o titular da disponibilidade e único beneficiário dos rendimentos foi o profissional que exerceu a atividade pessoal ao clube contratante.

Não vejo, pois, como reparar o acórdão recorrido neste ponto.

2 Da qualificação da multa de ofício

A Autoridade Lançadora, no Termo de Constatação Fiscal (e-fls. 315 a 326), justificou a qualificação da multa em face da simulação havida entre o recorrente, o clube a empresa contratante, com o fito de reduzir o tributo devido.

Não percebo a ocorrência de simulação. Vejo, como bem apontou o recorrente, uma divergência quanto à legislação aplicada e seus efeitos. O recorrente entendeu que os valores pagos à empresa RT Assessoria Desportiva e Licenciamentos Ltda ME se sujeitariam à tributação própria das pessoas jurídicas, e a empresa até recolheu os tributos nessa condição. No

² Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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

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

³ 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;

⁴ Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

⁵ Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

meu entender, ao contrário, aqueles valores constituíram-se rendimentos da pessoa física por derivarem de prestação de serviços personalíssimos. Vejo cristalina divergência de interpretação e aplicação da legislação, mas não está comprovado o evidente intuito de fraude. Além disso, como bem destacado pelo próprio recorrente, a modalidade de contratação decorreu de exigência do clube, e não de uma conduta intencional sua.

Note-se que o sujeito passivo omitiu os rendimentos tributáveis da pessoa física, mas não procurou ocultar a ocorrência do fato gerador, que sempre esteve evidenciado.

Como estabelece a Súmula Carf nº 14, *a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

Dou provimento ao recurso nessa parte para desqualificar a multa de ofício.

Conclusão

Voto por dar parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital