



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15540.720073/2014-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-007.978 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de dezembro de 2019
Recorrente WASHINGTON STECANELA CERQUEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011

DIREITO DE IMAGEM. PESSOA FÍSICA. EXPLORAÇÃO. RENDIMENTOS. TRIBUTAÇÃO.

Salvo exceções expressamente previstas e lei, os rendimentos recebidos pela exploração do direito de imagem são tributados na pessoa física do seu titular.

CONDUTA DOLOSA. AUSÊNCIA. MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

Não restando comprovada a conduta dolosa do contribuinte no sentido de retardar ou impedir a ocorrência do fato gerador ou o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária, não cabe a qualificação da multa de ofício.

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PRÓPRIOS. CRÉDITOS CONTRA A FAZENDA. CRÉDITOS DE TERCEIROS. VEDAÇÃO.

O contribuinte pode compensar débitos tributários próprios com créditos líquidos e certos que possuir contra a Fazenda Pública, sendo vedada a compensação com créditos de terceiros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, cancelando-se a qualificadora da multa de ofício, com a sua redução ao patamar ordinário de 75%. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior, Renata Toratti Cassini (relatora), Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Ana Cláudia Borges de Oliveira, que deram provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Francisco Ibiapino Luz, Paulo Sergio da Silva, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Ana Claudia Borges de Oliveira, Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto de decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada contra lançamento de IRPF, dos anos-calendário 2010 e 2011, em face da constatação das seguintes infrações:

(a) omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica no ano-calendário 2011, conforme Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, da fonte pagadora FLUMINENSE FOOTBALL CLUB, no valor de R\$ 55.056,49;

(b) omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, consoante DIRF do SINDICATO DOS ATLETAS PROFISSIONAIS DO ESTADO DE SP, nos anos-calendário 2010 e 2011, nos valores de R\$ 81.060,21 e R\$ 29.031,00, respectivamente;

(c) omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica (aluguéis e royalties), segundo DIRF da BLUE TREE HOTELS & RESORTS DO BRASIL, no ano-calendário 2010, no valor de R\$ 2.117,81;

(d) rendimentos recebidos de pessoa jurídica classificados indevidamente como isentos nas declarações de imposto de renda da pessoa física dos anos-calendário 2010 e 2011, nos valores de R\$ 1.937.165,30 e R\$ 600.000,00, respectivamente, infração em relação à qual foi aplicada a multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

O valor original do crédito tributário lançado (principal, juros e multa) perfaz **R\$ 1.893.849,65** (fls. 02).

Notificado do lançamento, o recorrente apresentou impugnação tempestivamente, na qual impugnou apenas a infração relativa ao item "d", acima, não contestando as demais infrações apuradas, que, em consequência, tornaram-se incontroversas.

A impugnação apresentada pelo ora recorrente foi julgada improcedente pela DRJ/CTA, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a parcela da exigência correspondente à matéria não contestada expressamente.

RENDIMENTOS DA EXPLORAÇÃO DOS DIREITOS DE IMAGEM, NOME E VOZ. ATLETA OU EX-ATLETA DE FUTEBOL. TRIBUTAÇÃO.

Os rendimentos auferidos pela exploração dos direitos de imagem, nome e voz de atleta ou ex-atleta de futebol sujeitam-se à tributação do imposto de renda da pessoa física.

IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. ATIVIDADE DE LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA.

Compete à autoridade fiscal proceder à correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Notificado dessa decisão aos 20/11/14 (fls. 771), o recorrente apresentou recurso voluntário aos 19/12/14 (fls. 773 ss.), no qual alega, em síntese, que:

- amparado pelo "princípio da autonomia da vontade (art. 421 do C.C.) o recorrente entabulou contrato de Cessão de Direitos de Uso de Nome, Voz e Imagem com empresas patrocinadoras que não figuram como seu empregador, razão pela qual não pode a Receita Federal atribuir-lhe conotação fraudulenta, pois a contratação de cessão do direito de imagem não integra o contrato de trabalho";

- existe permissivo legal para a exploração da imagem do atleta, seja por si mesmo ou por meio de pessoa jurídica constituída para esse fim;

- se havia dúvida quanto à possibilidade de cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física para pessoa jurídica, mesmo que a primeira seja sócia da segunda, essa dúvida foi dissipada com a edição da Lei nº 12.441/2011, que incluiu o art. 980-A do Código Civil, permitindo a transferência de tais direitos para a nova empresa individual de responsabilidade limitada. Conclui que "se pode ocorrer a transferência para a empresa individual, com muito mais razão para a sociedade simples ou empresária no vigente Estatuto Civil, ou para as sociedades comerciais ou civis de profissão regulamentada";

- apesar da presente autuação se referir aos anos-calendários 2010 e 2011, não há nenhum óbice que impeça a atribuição dos direitos já referidos à sociedade comercial, até porque a proteção aos direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física tem base no art. 5º, XXVII e XXVIII, "a", da Constituição da República, não se podendo dizer que o art. 980-A, § 5º, do Código Civil criou um instituto de cessão de direito não existente anteriormente, uma vez que considerando a constitucionalização do direito civil, forçoso entender que a possibilidade de cessão dos direitos citados existe, pelo menos, desde o advento da Constituição de 1988;

- diz que não há "capa" de pessoa jurídica sobre a pessoa física, ainda mais quando a legislação civil prevê expressamente a possibilidade de exploração de direito personalíssimo por EIRELI. Nesse sentido, cita julgado deste tribunal administrativo;

- que a aplicação de multa qualificada disposta no art. 44, §1º da lei 9.430/96, imposta ao recorrente não pode prevalecer, pois a "como muito bem afirmado pela Turma julgadora, a elisão fiscal é permitida, não havendo que se falar em dolo [n]a exploração de direito personalíssimo por Pessoa Jurídica Limitada, ainda que não se trate de EIRELI";

- que não houve dolo, fraude ou simulação nas relações contratuais formalizadas pela Washington Sports - Som e Imagem Ltda, que cumpriram com todas as determinações legais, comerciais e tributárias, tais como emissão de Nota Fiscal de Prestação de Serviço, retenção do imposto de renda na fonte, contabilização dos rendimentos e respectiva tributação pelo ISSQN, IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, bem como apresentação das competentes DCTF, DIRF e DIRPJ, pelo que incabível a aplicação da multa qualificada;

- requer a compensação dos valores recolhidos pela empresa Washington Sports - Som e Imagem Ltda. a título de IRPJ, CSLL, ISS e INSS, no importe total de R\$ 282.608,87, bem como "a título de pro-labore, PIS e Cofins, os quais deverão ser descontados da base de cálculo para todos os efeitos de IRPF";

- que os arts. 3º, § 4º da Lei nº 7.713/88 e 43 e 45 do RIR/99 não vedam a exploração por pessoa jurídica do trabalho prestado de forma individual e personalíssimo;

Por fim, requer:

- a) Anulação do presente auto de infração, haja vista a possibilidade de exploração de direito personalíssimo por Pessoa Jurídica;
- b) Subsidiariamente, compensação com os valores recolhidos a título de IRPF sobre pró-labore, Cofins, ISS, INSS, IRPJ e CSLL na base de cálculo do IRPF, IRPJ (R\$ 126.105,23), CSLL (R\$ 60.764,81), ISS (R\$ 91.963,03) e INSS (R\$ 3.775,80), totalizando R\$ 282.608,87 (duzentos e oitenta e dois mil, seiscentos e oito reais e oitenta e sete centavos), inclusive para efeitos sancionatórios;
- c) Subsidiariamente, redução da multa qualificada para 75%.

Não houve contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Renata Toratti Cassini - Relatora

O recurso é tempestivo e estão presentes as demais condições de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

Cessão do direito ao uso de imagem para pessoa jurídica

Conforme a decisão recorrida:

O cerne da questão, no presente processo, como evidenciado, é o fato de o contribuinte, pessoa física, haver se valido de uma pessoa jurídica para ser remunerado pelo uso de sua imagem, nome e voz, independentemente, para o litígio deste processo, se o fez de forma a também provocar prejuízo à arrecadação previdenciária e trabalhista. Neste litígio discutem-se apenas as implicações relativas ao IRPF.

(...)

Acerca da real titularidade dos rendimentos e conseqüente tributação na pessoa física, assim constatou a fiscalização (fls. 22/23):

“2 - DAS CONSTATAÇÕES Após análise de toda a documentação comprobatória apresentada, constatamos o que se segue.

(...)

2.2) Fica evidente que foi utilizada a pessoa jurídica, Washington Sports — Som e Imagem Ltda, CNPJ 09.339.614/0001-77, como intermediária no recebimento de valores devidos, a título de direitos de imagem ou prestação de serviços, quando, na verdade, quem estava sendo remunerado era o sócio Washington Stecanela Cerqueira. Utilizou-se um artifício, com a finalidade de enquadrar rendimentos próprios da pessoa física em uma tributação menos onerosa.

O direito de imagem, entretanto, consiste de direito personalíssimo. Sendo assim, o beneficiário do pagamento decorrente da exploração do direito à imagem é a pessoa física, independentemente de intermediação feita por pessoa jurídica.

(...)

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.

Considerando que a legislação tributária, quanto ao período sob análise, 2010 e 2011, define expressamente a forma de tributação para os rendimentos obtidos por profissionais no exercício individual de sua função, não pode remanescer dúvida de que os rendimentos obtidos pelo contribuinte em epígrafe devem ser tributados na declaração de pessoa física.

Em virtude do exposto, os recebimentos obtidos pela empresa Washington Sports - Som e Imagem Ltda, CNPJ 09.339.614/0001-77, cujos contratos, esclarecimentos e Notas Fiscais se referem ao contribuinte em epígrafe, nos anos calendários de 2010 e 2011, foram elencados mensalmente a seguir.

Tais montantes mensais, abaixo descritos, serão lançados, de ofício, na Pessoa Física.

Por se tratar de simulação, a presente situação enquadra-se no preceito estabelecido no Artigo 44 inciso I, § 1º, da lei 9.430/1996 (com alterações posteriores), sujeitando-se à multa de ofício qualificada.

(...)” (Grifou-se)

Está correta a interpretação fiscal dos fatos apurados.

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

(...)

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

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

(...)

Por se tratar, desse modo, de um direito personalíssimo, o direito de imagem não pode ser transmitido a outra pessoa, de modo que a esta é vedado negociá-lo posteriormente como se titular desse direito fosse.

Conquanto inalienável, nada impede a sua exploração comercial. O proveito econômico decorrente da exposição da imagem, todavia, sempre será do seu titular, pois apenas este pode licenciar o uso de sua imagem.

Diante dessas considerações, não é dado à empresa WASHINGTON SPORTS – SOM E IMAGEM LTDA, ainda que pretensamente constituída com esta finalidade, negociar em nome próprio, os direitos de imagem do seu sócio, em razão da impossibilidade lógico-jurídica de ser detentora/titular de tais direitos.

A atuação da pessoa jurídica mencionada deve ser interpretada, na melhor das circunstâncias, como mera intermediadora (representante) das relações contratuais envolvendo o contribuinte e as pessoas interessadas no uso publicitário da imagem do atleta.

(...). (Destacamos)

Entendemos, com todo o respeito, que não tem razão o julgador de primeira instância.

Com efeito, a Constituição Federal/88 e o Código Civil/02 protege o direito de imagem considerando o seu aspecto moral, este sim, personalíssimo, inviolável e indisponível, e, também, **o seu aspecto econômico, patrimonial, este disponível**. A disposição desse direito em seu aspecto econômico, assim, é permitida, e se opera por meio de **transferência, cessão ou licenciamento**.

A esse respeito, transcrevo abaixo trecho do voto proferido pela relatora do **acórdão de nº 2402005.703** em julgamento ocorrido no âmbito deste colegiado, para que faça parte integrante do presente voto como razões de decidir:

O direito à imagem se relaciona a uma das condições mais básicas e intrínsecas do ser humano, à projeção da personalidade, física ou moral, perante a sociedade. E é justamente na medida em que se caracteriza como direito personalíssimo, que tal direito possui sua inviolabilidade protegida por meio de indenização, conforme tutela da Constituição Federal/88 expressa nos incisos V e X do art. 5º:

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;(grifei)

Considerando a imagem como inerente e, portanto, indissociável da figura humana, o Código Civil a define, via de regra, como direito intransmissível e irrenunciável, assim como os demais direitos da personalidade.

No entanto, o caráter de indisponibilidade dos direitos de personalidade, como determina o art. 11 do Código Civil, admite exceções. Vejamos:

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. (grifei)

Verifica-se que a disponibilidade específica do direito de imagem, como exceção à regra, é reconhecida mais adiante quando o Código Civil determina, nos termos do art. 20, que a reprodução de imagem para fins comerciais, sem autorização do seu titular, enseja o direito a indenização.

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. (grifei)

A previsão de que a autorização de exposição ou utilização de imagem prejudica o pleito indenizatório autoriza o entendimento de que o direito à imagem é disponível, revelando, por conseguinte, sua vertente patrimonial.

Neste mesmo racional se baseou o Superior Tribunal de Justiça em vários dos julgados sobre o tema. Vejamos um exemplo:

RECURSO ESPECIAL N. 267.529RJ (2000/00718092)

Relator: Ministro Salvo de Figueiredo Teixeira

EMENTA Direito à imagem. Corretor de seguros. Nome e foto.

Utilização sem autorização. Proveito econômico. Direitos patrimonial e extrapatrimonial. Locupletamento. Dano. Prova. Desnecessidade. Enunciado n. 7 da

Súmula-STJ. Indenização. Quantum. Redução. Circunstâncias da causa. Honorários. Condenação. Art. 21, CPC. Precedentes. Recurso provido parcialmente.

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

No voto do mencionado processo, o Sr. Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira (Relator), ressalta que "A propósito, abordando o tema sob o prisma do direito à imagem, a Profa. Silma Mendes Berti, na monografia "Direito à Própria Imagem", Ed. Del Rey, 1993, Cap. III, p. 36, leciona:

"Pierre Kayser também ressalta o duplo conteúdo do direito à imagem que assegura tanto o interesse moral quanto o interesse material do indivíduo em relação a ela.

Esse duplo aspecto é, por certo, refletido na noção ambígua do direito à imagem, que não protege apenas o interesse moral que tem a pessoa de se opor à sua divulgação, em situações atentatórias à sua vida privada, mas assegura também a proteção do interesse material a que a sua imagem não seja explorada sem a devida autorização e confere-lhe o monopólio de sua exploração." (grifei)

Diante de todo o acima, não obstante sua natureza de direito personalíssimo, o direito a imagem possui, ainda, esta segunda vertente, a patrimonial, na medida em que seu titular tem a prerrogativa de dispor desse direito, autorizando a cessão ou exploração do uso de sua imagem por terceiros.

No que se refere aos desportistas, o reconhecimento do direito patrimonial relativo à imagem se deu na própria Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé), que estabelece normas gerais sobre o desporto, através da inclusão do art. 87-A pela Lei nº 12.396/11:

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. (Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011). (grifei)

Em relação ao caso analisado, o que se verifica é que o objeto contratual é a cessão do direito ao uso de imagem [do recorrente] ..., ou seja, o que se pretende contratar é justamente a "vertente patrimonial" da -imagem do atleta.

O que se dá seria tão somente a permissão do atleta para que sua imagem seja usada por um terceiro, sem violar a titularidade do direito em si. Esta cessão do direito de uso da sua imagem é, inclusive, o que justifica [o recorrente] ... ter sido incluído como interveniente nos contratos posteriormente celebrados pela [WASHINGTON SPORTS – SOM E IMAGEM LTDA]... e patrocinadores, já que é o uso da sua própria imagem que está envolvido.

Em conclusão, acredito ser indubitável a licitude de objeto contratual que se baseie na cessão do direito ao uso de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física para a pessoa jurídica, conforme acima fundamentado.

Nesse passo, anote-se, ainda, que o Código Civil vigente, ao tratar das regras de funcionamento da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI), é claro no sentido da possibilidade de exploração econômica da imagem por pessoa jurídica interposta pelo seu titular, conforme se verifica do § 5º do art. 980-A, introduzido pela Lei nº 12.441/01, nos seguintes termos:

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)(Vigência)

(...)

§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)

(...). (Destacamos)

Sobre o dispositivo legal em questão, pedimos vênia para transcrever trecho do voto proferido pelo conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos no **acórdão de nº 210201.487**:

Apesar da alteração acima ter sido efetuada no Código Civil vigente, deve-se reconhecer que não há qualquer óbice a impedir a atribuição dos direitos já referidos à sociedade comercial ou civil de profissão regulamentada do Código de 1916, **até porque a proteção aos direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física tem sede no art. 5º, XXVII (aos autores pertence o direito exclusivo de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar), XXVIII, “a” (são assegurados, nos termos da lei: a) a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas), da Constituição da República, não se podendo dizer que o art. 980A, § 5º, do Código Civil tenha criado um instituto de cessão de direito não existente anteriormente, ou seja, considerando a constitucionalização do direito civil, forçoso entender que a possibilidade de cessão dos direitos citados existe, pelo menos, desde o advento da Constituição de 1988.** (Destacamos)

Diante de todo o exposto, entendemos que **não há como questionar a legitimidade do objeto contratual que se baseia na cessão do direito ao uso de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física para a pessoa jurídica** e, em consequência, do procedimento adotado pelo recorrente.

Nesse passo, anote-se que o próprio relatório fiscal afirma expressamente que

É legítimo que, diante de duas formas possíveis de se efetuar um negócio, a escolha do contribuinte recaia sobre aquela que lhe impõe um menor ônus tributário. É o que se chama de "elisão fiscal", permitida pela legislação. Não obstante, é preciso que as diferentes opções de operação estejam de fato disponíveis, sejam legítimas.

Sendo assim, tendo em vista que, **nos termos da lei**, como acima demonstrado, o procedimento adotado pelo recorrente **é legítimo e possível** (portanto, trata-se de "opção disponível"), não é correta a conclusão da autoridade lançadora no sentido de que

Não basta que a pessoa física vista uma "capa" de pessoa jurídica e emita notas fiscais. A situação jurídica deve corresponder à situação de fato. Em não correspondendo, o que ocorre é a "evasão fiscal", não permitida pelo ordenamento jurídico, sendo nesta situação que o caso analisado se enquadra.

Da multa qualificada

Como acima demonstrado, **havendo autorização legal** para a tributação dos rendimentos decorrentes da exploração do uso da imagem na pessoa jurídica (**tratando-se, portanto, de opção possível, legal e, portanto, "disponível"**), a acusação fiscal no sentido de que "simulou-se ser o sujeito das relações jurídicas, não o indivíduo, mas a pessoa jurídica constituída" visando "escamotear ônus fiscais, haja vista a menor carga tributária a que estão sujeitas as pessoas jurídicas", não tem amparo nos fatos constantes dos autos.

Com efeito, não restou provado o dolo decorrente da opção pelo contribuinte da tributação dos rendimentos decorrentes da exploração de uso de imagem na Pessoa Jurídica em lugar da pessoa física visando retardar ou impedir a ocorrência do fato gerador ou o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ao contrário, os elementos constantes dos autos demonstram que o recorrente incluiu na sua declaração da pessoa física como isentos os

rendimentos recebidos da WASHINGTON SPORTS – SOM E IMAGEM LTDA, além de terem sido recolhidos os tributos devidos pela pessoa jurídica, bem como de terem sido atendidas todas as intimações da autoridade lançadora.

Além disso, a aplicação da máxima *ignorantia legis non excusat* deve ser feita com temperamentos, pois, sendo o Direito linguagem, como tal, apresenta problemas significativos, não sendo sua interpretação unívoca, podendo alguém deixar de cumprir seu dever jurídico baseado em interpretação (escolha) plausível na moldura do texto.

Ademais, o art. 112 do CTN impõe que, na dúvida, a lei tributária que comina penalidades deve ser interpretada de maneira favorável ao contribuinte, in verbis:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

(Voto vencedor proferido pela conselheira Marialva de Castro Calabrich Schluck in - acórdão de nº 2401005.938)

(Destacamos).

Assim, por essas razões, entendo que a multa qualificada deve ser afastada.

Compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica WASHINGTON SPORTS – SOM E IMAGEM LTDA.

Por fim, caso este colegiado entenda por manter o lançamento, o recorrente requer a compensação dos valores recolhidos pela empresa Washington Sports - Som e Imagem Ltda. a título de IRPJ, CSLL, ISS e INSS, no importe total de R\$ 282.608,87, bem como "a título de pro-labore, PIS e Cofins, o quais deverão ser descontados da base de cálculo para todos os efeitos de IRPF".

A esse respeito, adoto, como razões de decidir, o seguinte trecho do voto proferido no acórdão de nº 2102002.441, relatora conselheira Núbia Matos Moura:

Já no que diz respeito à alegação da defesa de que a autoridade fiscal deveria ter compensado com o crédito tributário apurado os tributos recolhidos pela Mercury (item 5) [no caso, pela WASHINGTON SPORTS – SOM E IMAGEM LTDA.], tem-se que **embora se reconheça que a pessoa jurídica Mercury e o seu sócio majoritário sejam pessoas distintas, não se pode desconsiderar o fato de que quando a autoridade fiscal afirma que os valores lançados como receitas da pessoa jurídica são rendimentos da pessoa física, está reconhecendo que os tributos recolhidos pela pessoa jurídica sobre essas mesmas receitas eram indevidos. Ou seja, está reconhecendo que parte do tributo que o Fisco deveria receber foi efetivamente pago, ainda que por outra entidade ou com outra denominação.**

A hipótese aventada de a pessoa jurídica pleitear a restituição do indébito não é razoável, posto que tal solução – pedido de restituição – impõe à pessoa jurídica o ônus de, ao pleitear a restituição dos tributos e contribuições pagos, reconhecer que o Auto de Infração estaria correto, contra suas próprias convicções e principalmente em razão da incidência da multa de ofício sobre a totalidade do imposto apurado no Auto de Infração que, de uma forma ou de outra, já foi recolhido.

Nesse mesmo sentido, inúmeros são os julgados deste tribunal administrativo, dentre os quais citamos o seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

(...)

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

Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.

(...).

(Acórdão de nº 2402005.703, relatora cons. Bianca Felícia Rotchild, 2ª TO da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, j. 15/03/17).

Peço vênha para transcrever trecho do voto proferido pela relatora no acórdão em questão:

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.

Assim, entendo que deva ser feita a compensação dos tributos e contribuições pagos pela WASHINGTON SPORTS – SOM E IMAGEM LTDA com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por **dar provimento** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini

Voto Vencedor

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Redator Designado.

Com a *maxima venia*, divirjo da Ilustre Relatora quanto à regularidade da cessão do direito de imagem da pessoa física para a pessoa jurídica, no caso em tela, e quanto ao aproveitamento dos recolhimentos efetuados na pessoa jurídica.

Da cessão do direito de imagem

Segundo o Termo de Constatação e Intimação Fiscal de fls. 18 a 29, nos anos-calendário de 2010 e 2011, o Contribuinte, ora Recorrente, recebeu da UNIMED-RIO, por meio da empresa Washington Sports – Som e Imagem Ltda., da qual era sócio majoritário, rendimentos a título de cessão de direito de imagem.

O relatório Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fl. 9, por sua vez, informa que o Recorrente classificou indevidamente os rendimentos tributáveis recebidos a título de cessão de direito de imagem como sendo rendimentos isentos recebidos na forma de lucros da pessoa jurídica em questão.

Em seu recurso, aduz o Recorrente haver permissivo legal para a cessão de direitos de imagem de pessoa física para pessoa jurídica, haja vista a regra do art. 980-A, § 5º, do Código Civil, Lei nº 10.406, de 10/1/02.

A Relatora, por seu turno, transcrevendo excerto do Acórdão nº 2402-005.703, deste Conselho, aderiu ao entendimento de que, pela vertente patrimonialista, o titular do direito de imagem pode dispor desse direito, autorizando a cessão ou exploração de seu uso por terceiros, razão pela qual reconheceu a legitimidade da cessão do direito de imagem de que trata o presente processo. Todavia, não comungamos desse entendimento.

Primeiramente, à luz do que dispõe o art. 11 do Código Civil, salvo eventuais exceções previstas em lei, não identificadas na situação em pauta, “os direitos da personalidade são intransmissíveis e irrenunciáveis, não podendo o seu exercício sofrer limitação voluntária” (grifo nosso), sendo nesse sentido o julgado *a quo*, com o qual concordamos, fl. 749:

Por se tratar, desse modo, de um direito personalíssimo, o direito de imagem não pode ser transmitido a outra pessoa, de modo que a esta é vedado negociá-lo posteriormente como se titular desse direito fosse.

Conquanto inalienável, nada empeça a sua exploração comercial. O proveito econômico decorrente da exposição da imagem, todavia, sempre será do seu titular, pois apenas este pode licenciar o uso de sua imagem.

Diante dessas considerações, não é dado à empresa WASHINGTON SPORTS – SOM E IMAGEM LTDA., ainda que pretensamente constituída com esta finalidade, negociar em nome próprio, os direitos de imagem do seu sócio, em razão da impossibilidade lógico-jurídica de ser detentora/titular de tais direitos.

E não há qualquer dúvida de que a imagem da pessoa é um direito da personalidade, o qual, inclusive, é tutelado pela própria Carta Republicana. Confira-se:

Art. 5º [...]

[...]

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

[...]

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

[...]

XXVIII - são assegurados, nos termos da lei:

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

(Grifo nosso)

Quanto ao permissivo legal do art. 980-A do Código Civil, importa destacar que tal dispositivo trata, apenas, da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI), que é uma modalidade de empresa constituída por uma única pessoa, a qual detém 100% do seu capital social.

Todavia, no caso em análise, a empresa que atua como cessionária do direito de imagem (Washington Sports – Som e Imagem Ltda.) se constitui em uma sociedade de responsabilidade limitada, não abrangida pela regra do art. 980-A.

E não esqueçamos que o art. 980-A foi incluído no Código Civil pela Lei 12.441, de 11/7/11, que entrou em vigor somente no ano de 2012, enquanto que o lançamento abrange os anos-calendário de 2010 e 2011.

Além do mais, segundo o Termo de Constatação e Intimação Fiscal, das 40.000 cotas do capital social da empresa, o Recorrente deteve, ao tempo dos fatos, 39.600 cotas, ou seja, 99% do capital social, além de figurar, segundo o contrato social, como único administrador da empresa, tendo como sócia uma pessoa sem “qualquer vínculo com a atividade de atleta profissional, pois é **empresária**”. (destaque no original)

Portanto, vê-se, de plano, que os rendimentos recebidos a título de cessão de direito de imagem são da pessoa física e que apenas transitaram pela empresa Washington Sports – Som e Imagem Ltda., com tributação mais favorecida, sendo destinados, efetivamente, ao Recorrente. Não há outra leitura.

Nesse particular, trazemos à baila a seguinte ementa do Acórdão nº 9202-007.322, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), deste Conselho, em 25/10/18, em julgamento que também tratou da cessão de direito de imagem de jogador de futebol, envolvendo o mesmo clube desportivo, a mesma cooperativa médica patrocinadora e os mesmos anos-calendário (2010 e 2011):

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

Os rendimentos obtidos pelo contribuinte em virtude de exploração de direito personalíssimo vinculados ao exercício da atividade esportiva devem ser tributados na declaração da pessoa física, que é de fato aquela que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

Diante do quadro que se apresenta, mantemos, na pessoa física, a tributação dos rendimentos recebidos a título de cessão de direito de imagem.

Da compensação

O Recorrente pleiteia a compensação do débito com os recolhimentos efetuados na pessoa jurídica (IRPJ, CSLL, ISS, INSS, etc.), o que foi acatado pela Relatora.

Vejamos, então, o que dispõe o Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25/10/66, a esse respeito:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a **compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, **do sujeito passivo contra a Fazenda pública**. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

(Grifo nosso)

Conforme se observa, da exegese do art. 170, tem-se que o Contribuinte pode compensar débitos tributários próprios com créditos líquidos e certos que possuir contra a Fazenda Pública, porém, o Recorrente pede a compensação de seus débitos com créditos de uma outra pessoa, o que não está previsto na legislação, como bem esclarece, aliás, a decisão de primeira instância, fl. 756:

No que se refere ao pleito para que sejam compensados os tributos pagos pela pessoa jurídica WASHINGTON SPORTS – SOM E IMAGEM LTDA, não há como ser acolhido. Ainda que a empresa citada tenha considerado os rendimentos da pessoa física, no todo ou em parte, como base de cálculo dos tributos cujos recolhimentos efetuava, tal hipótese não permitiria à autoridade administrativa dispor desses recursos específicos. Vale dizer, é da atribuição fiscal verificar o fato gerador do imposto exigido e identificar o sujeito passivo correspondente, o que, porém, não permite à autoridade administrativa, por ato de ofício, modificar a titularidade dos recolhimentos da pessoa jurídica. Se a WASHINGTON SPORTS – SOM E IMAGEM LTDA efetuou recolhimentos indevidos e a legislação tributária expressamente prevê o modo como tais valores podem ser restituídos ou compensados, devem-se observar as normas aplicáveis, que não contemplam a possibilidade de se cotejar o tributo devido por uma pessoa física e aqueles recolhidos em nome de uma pessoa jurídica, salientando-se que não houve a desconstituição da WASHINGTON SPORTS – SOM E IMAGEM LTDA, mas apenas a correta identificação do contribuinte em relação aos contratos de imagem, nome e voz de WASHINGTON STECANELA CERQUEIRA.

E esse regramento também se encontra assentado na Instrução Normativa RFB nº 1.717, 17/7/17, que assim dispõe:

Art. 65. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvada a compensação de que trata a Seção VII deste Capítulo. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1810, de 13 de junho de 2018)

[...]

Art. 75. É vedada e será considerada não declarada a compensação nas hipóteses em que o crédito:

I - seja de terceiros;

Portanto, não vemos como acolher a compensação pleiteada.

Conclusão

Isso posto, voto por **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, apenas para afastar a qualificadora da multa, com sua redução ao patamar ordinário de 75%.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira