



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15540.720134/2017-67
ACÓRDÃO	2101-003.663 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IBSON BARRETO DA SILVA E IBSON7 EMPREENDIMENTOS LTDA. - EPP
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012

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.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

INTERPOSIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA REALIZAÇÃO DE ATIVIDADE PERSONALÍSSIMA. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE IMPUTAÇÃO DO TRIBUTOS RECOLHIDO PELA PESSOA JURÍDICA AOS VALORES LANÇADOS.

No caso de desconsideração de pessoa jurídica interposta para a realização de serviços personalíssimos, os tributos já recolhidos pela pessoa jurídica deverão ser imputados aos tributos devidos pela pessoa física, exigidos no auto de infração.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

É responsável solidário, possuidor de interesse comum, todo aquele que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam.

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.

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA. PESSOA JURÍDICA. PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os pedidos de compensação e restituição ostentam rito próprio, não se afigurando possível a sua análise no bojo de processo de lançamento de crédito tributário, especialmente quando o crédito a que se pretende compensar é oriundo de terceiros.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade; e b) por maioria de votos, dar provimento parcial aos recursos voluntários, para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%. Vencido o Conselheiro Relator Heitor de Souza Lima Júnior, que votou por dar provimento parcial em maior extensão, para também determinar o abatimento de eventuais valores dos tributos federais recolhidos pela pessoa jurídica “Ibson7 Empreendimentos”, referentes aos rendimentos do ano-calendário de 2012, objeto do presente lançamento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Roberto Junqueira de Alvarenga Neto e Ana Carolina da Silva Barbosa. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Roberto Junqueira de Alvarenga Neto.

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Redator designado

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Carolina Silva Barbosa, Débora Fófano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior, Mário Hermes Soares Campos (Presidente), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto e Silvio Lúcio de Oliveira Junior.

RELATÓRIO

Trata-se de exigência fiscal formalizada em auto-de-infração de e-fls. 02 a 04 e a 27 a 33, com Relatório Fiscal às e-fls. 07 a 26, abrangendo infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica (rendimentos decorrentes de cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem) para o ano-calendário de 2012. Aplicou-se a multa de ofício no patamar qualificado de 150% e, ainda, estabeleceu-se a responsabilização solidária da pessoa jurídica Ibson7 Empreendimentos Ltda - EPP.

2. O resumo do feito até a fase impugnatória encontra-se corretamente delineado no relatório da autoridade julgadora de 1ª. instância de e-fls. 758 a 767, ora reproduzidos *ipsis litteris*, tendo em vista a quase total identidade entre os pleitos impugnatórios e

os Recursos Voluntários do autuado e da corresponsável solidária, respectivamente de e-fls. 816 a 847 e 856 a 887:

“(…)

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o auto de infração de fls. 02/04, acompanhado do Relatório Fiscal de fls.07/26, descrição dos fatos e enquadramento legal e demonstrativos de fls.27/31, relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas referente ao ano-calendário de 2012, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$1.677.854,06 (um milhão, seiscentos e setenta e sete mil, oitocentos e cinquenta e quatro reais e seis centavos), dos quais R\$567.187,50 são referentes a imposto, R\$850.781,25, são cobrados a título de multa proporcional, R\$259.885,31, correspondem a juros de mora calculados até 04/2017.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento legal de fl.27, foi constatada omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem.

A multa de ofício aplicada foi de 150% com previsão legal no art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996 com a redação dada pelo art.14 da Lei n.11.488/07.

Do Relatório Fiscal de fls.07/26 constam, em síntese, as seguintes informações:

Que a presente ação fiscal baseou-se no exame dos valores informados pelo contribuinte, Ibson Barreto da Silva, na declaração de ajuste anual do IRPF referente ao ano-calendário de 2012, nos dados constantes dos Sistemas Referenciadores da Receita Federal do Brasil, nos documentos apresentados pelo contribuinte e em informações apresentadas por terceiros.

Constam informações nos Sistemas da Receita Federal do Brasil que o contribuinte figura como sócio administrador no quadro societário da empresa Ibson7 Empreendimentos Ltda, CNPJ 08.963.004/0001-87, sendo sócio majoritário detentor de 50% do capital social.

Que da análise dos documentos, verificou-se, que o contribuinte, cuja atividade é atleta profissional, atuou junto ao Santos Futebol Clube e Clube de Regatas do Flamengo, recebendo no período, rendimentos tributáveis de trabalho assalariado, com vínculo empregatício, no montante de R\$474.331,67 e R\$1.573.333,34, respectivamente.

Que o salário registrado no Contrato Especial de Trabalho Desportivo do fiscalizado com o Clube de Regatas Flamengo é de R\$200.000,00, vigência de 16/05/2012 a 31/12/2015. No item 8, das cláusulas extras do contrato temos: *"Durante o período de vigência deste contrato, o atleta cede todos os demais direitos de exploração de sua imagem desportiva, incluindo o direito de arena, do Clube de Regatas Flamengo."*

Que durante a vigência do contrato de trabalho com o Clube de Regatas Flamengo e Santos Futebol Clube, o fiscalizado era sócio administrador da sociedade simples

limitada, Ibson7 Empreendimentos Ltda, CNPJ 08.963.004/0001-87, com data de abertura em 23/07/2007. Constando como responsável pelo CNPJ e sócio administrador seu pai, Lais Carvalho da Silva. Destaca alguns aspectos relevantes do contrato social, registrado no Cartório do 1º Ofício da Comarca de Miguel Pereira, e suas alterações contratuais.

Que houve Contrato Particular de Concessão Temporária de Direitos à Exploração de Imagem, Voz e Apelido Desportivo de Atleta Profissional, exclusivamente do sócio Ibson Barreto da Silva, assinado em 16 de maio de 2012, entre as partes, Clube de Regatas do Flamengo e Ibson7 Empreendimentos Ltda, designada como "concedente" e Ibson Barreto da Silva, (Interveniente Anuente) designado no contrato como "Atleta". O CRF se obriga a pagar à concedente o valor total de R\$10.730.000,00, o qual será pago em parcelas mensais. A partir da data de assinatura do contrato até 31/12/2012, o valor bruto mensal de R\$150.000,00 (...).

Que houve Contrato Particular de Cessão do Uso de Imagem e outras avenças, formalizado em 19 de julho de 2011 por Santos Futebol Clube e a empresa Ibson7 Empreendimentos Ltda. Na cláusula quinta, aparece como anuente a empresa Brazil Soccer Sports Management Ltda. Que o cessionário pagará ao cedente o valor total de R\$8.927.500,00, mediante apresentação das respectivas notas fiscais ... R\$250.000,00 (10/01/2012), R\$175.000,00 (10/02/2012), R\$175.000,00 (10/03/2012), R\$175.000,00 (10/04/2012), R\$175.000,00 (10/05/2012) (...).

Que houve Contrato para o jogador de Futebol de Cessão do Uso de Direito de Imagem, bem como de seus demais atributos pessoais de Jogador(...), celebrado em 01/08/2011 entre a Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda e a empresa Ibson7 Empreendimentos Ltda, e ainda, como compromissário e anuente jogador Ibson Barreto da Silva. A Nike pagará a empresa uma parcela programada para (...), uma parcela programada para 28 de fevereiro de 2012, no valor de R\$20.000,00, e uma para, 31 de agosto de 2012, no valor de R\$20.000,00 (...)

Que em decorrência dos contratos firmados a empresa Ibson7 Empreendimentos Ltda, emitiu notas fiscais de serviços referentes à cessão de direitos de imagem do atleta Ibson Barreto da Silva.

Que os valores recebidos, durante o ano-calendário de 2012, referentes a NFS-e, Notas Fiscais de Serviços Eletrônica, foram listados mensalmente e consolidados de acordo com as datas de pagamentos identificadas nos Livros Diário e Razão da empresa Ibson7 Empreendimentos Ltda, do período de 01/12/2012 a 31/12/2012, fl. 20.

Que a empresa emitente das notas fiscais de serviços, Ibson7 Empreendimentos Ltda, efetivou a escrituração, pagou tributos como pessoa jurídica, optando pelo lucro presumido, e escriturou distribuição de lucros ao sócio ora fiscalizado, no valor de R\$250.000,00. No entanto, o fiscalizado não declarou lucros distribuídos pela empresa em sua declaração de ajuste anual- Exercício de 2013, ano-calendário 2012.

Concluiu a autoridade fiscal que "a pessoa jurídica Ibson7 Empreendimentos Ltda foi utilizada como intermediária no recebimento de valores devidos a título de cessão dos direitos de uso do nome, apelido desportivo, voz e imagem do Atleta e sócio Ibson Barreto da Silva. Utilizou-se um artifício, com a finalidade de enquadrar rendimentos próprios da pessoa física em uma tributação menos onerosa".

Que a empresa Ibson7 Empreendimentos Ltda, declarou receita bruta auferida durante o ano-calendário de 2012, no valor de R\$2.062.500,00, e a forma de tributação é Lucro Presumido.

Verificou-se que a empresa declarou em sua DIPJ 2013 Ficha 61A- rendimentos de dirigentes, conselheiros, sócios ou titular- lucros; dividendos pagos aos sócios: Ibson Barreto da Silva, o valor de R\$250.000,00; Regina Coutinho Barreto, o valor de R\$200.000,00; Jessica Barreto da Silva, o valor de R\$45.000,00 e Lais Carvalho da Silva, o valor de R\$5.000,00. No entanto, os valores declarados não foram escriturados nos livros contábeis, exceto o valor de R\$250.000,00 referente à distribuição de lucros ao Ibson Barreto da Silva, conforme fls.0144 do Livro Razão nº6.

Verificou-se, ainda, que nenhum dos sócios, nem mesmo o fiscalizado, declarou em sua DIRPF/2013, ter auferido rendimentos referentes à distribuição de lucro declarada pela empresa, exceto o sócio administrador Lais de Carvalho de Silva, que informou o valor de R\$5.000,00.

Constatou-se que o atleta Ibson Barreto da Silva figura no quadro societário da empresa Ibson7 Empreendimentos Ltda como principal quotista e sócio-gerente, sendo, portanto, o real beneficiário dos rendimentos, uma vez que toda a receita declarada pela pessoa jurídica, no valor de R\$2.062.500,00, é proveniente de operação da própria cessão de direitos de exploração de imagem, voz e apelido desportivo.

Acrescenta, ainda, que nos contratos firmados com os clubes verifica-se a vinculação da vigência dos contratos à relação de trabalho de uma série de obrigações ao jogador. Vemos que a relação contratual entre a pessoa jurídica e os contratantes está apoiada na relação do sócio com os clubes, na qualidade de jogador, evidenciando o caráter pessoal dessa relação e conseqüentemente dos rendimentos.

Que disseminou-se no meio esportivo brasileiro, de um modo geral, a prática de se remunerar o direito de uso de imagem de atletas por meio de pagamentos a pessoas jurídicas. Apesar desse "padrão", tal prática revela-se irregular para fins tributários. O direito de uso de imagem deve considerar o caráter personalíssimo da remuneração de que trata. Está claro que a remuneração pelo direito à imagem só poderia ter ocorrido na pessoa física do atleta, único detentor de tal direito, independentemente de intermediação feita por pessoa jurídica.

Não pode, portanto, prevalecer o conceito primário de que são tributados como de pessoa jurídica todos os rendimentos que o contribuinte classificar como tal, bastando para isso a existência de uma empresa que emita notas fiscais desses recebimentos. Os contratos celebrados não podem modificar a definição legal do sujeito passivo, que no caso é a pessoa física do fiscalizado.

Que 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. No pertinente aos interesses fazendários, estas manobras lesam os cofres públicos, haja vista a menor carga tributária a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, no que diz respeito ao Imposto sobre a Renda.

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. No caso analisado, a forma utilizada não corresponde à realidade, é uma ficção. 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.

Com base nessas considerações e nos documentos coletados, concluiu que os rendimentos recebidos em decorrência da cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem de Ibson Barreto da Silva, devem ser tributados na pessoa física do fiscalizado. Tendo em vista que o contribuinte não declarou estes rendimentos, restou caracterizada infração de omissão de rendimentos decorrentes de cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem.

Estabelecida a natureza personalíssima dos direitos de imagem de Ibson Barreto da Silva, a descrição dos fatos aponta a ocorrência, em tese, de simulação por parte dos contratantes e beneficiários, em cujo cerne está o dolo de fraudar o pagamento de ônus fiscais.

Que não resta dúvida de que o verdadeiro contratado nos instrumentos firmados entre os contratantes e a empresa Ibson7 Empreendimentos Ltda, foi a pessoa física do sócio Ibson Barreto da Silva. Todos os envolvidos tinham plena consciência disto.

Simulou-se ser o sujeito das relações jurídicas, não o indivíduo, mas a pessoa jurídica constituída. O fim de tal simulação, no que tange ao interesse da Fazenda Pública, foi escamotear ônus fiscais, haja vista a menor carga tributária a que estão sujeitas as pessoas jurídicas.

Demonstrada a ocorrência de ato simulado, a fiscalização procedeu à tributação pertinente no real sujeito da relação jurídica (Pessoa Física), desconsiderando a relação jurídica simulada (Pessoa Jurídica).

Por se tratar de simulação, a presente situação enquadra-se no preceito estabelecido no Artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei n.º 9.430/96 (com alterações posteriores), sujeitando-se à multa de ofício qualificada.

Que a Ibson7 Empreendimentos Ltda é responsável solidário, com base no art.124, inciso I, da Lei 5.176/66 (Código Tributário Nacional), tendo em vista o interesse comum na situação que constitui o fato gerador.

Que a pessoa jurídica, representada pelo próprio contribuinte Ibson Barreto da Silva, seu sócio administrador, atuou na simulação, servindo de intermediária para a cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem firmando contratos e emitindo notas fiscais.

Que a receita preponderante da empresa no período de 2012 provém dos rendimentos ora imputados à pessoa física.

Que o imóvel adquirido pelo fiscalizado, localizado à Rua Gavião Peixoto, nº70, sala 1707, é utilizado como domicílio tributário eleito pela pessoa física e jurídica.

Que foram adquiridos vários imóveis em nome da pessoa jurídica, Ibson7 Empreendimentos Ltda da qual o fiscalizado detém 50% do capital.

Fica caracterizado o interesse comum, posto que o patrimônio em nome da pessoa jurídica foi adquirido com os rendimentos decorrentes da cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem de Ibson Barreto da Silva, os quais constituem o fato gerador do lançamento.

Por fim, foi lavrado Termo de Ciência de Lançamento e Encerramento Total do Procedimento - Responsabilidade Tributária em face de Ibson7 Empreendimentos Ltda de fls. 565/566.

O contribuinte tomou ciência do auto de infração em 28/04/2017 (fl.567), assim como o responsável solidário (fl.569), e apresentaram em 31/05/2017, por intermédio de procuradores constituídos, fl.740 e fl.743, as impugnações de fls. 578 a 609, e fls. 610 a 648, respectivamente, com as mesmas razões de defesa, (à exceção do item relativo à Inexistência de Responsabilidade Solidária da Ibson7), que após proceder ao relato dos fatos, argumenta, em síntese:

Preliminares

Que o auto de infração é nulo em virtude: - da impossibilidade de exigência de tributo com base em mera presunção; e- da ausência de fundamentação legal relativa à suposta simulação.

Impossibilidade de Exigência de Tributos com Base em Mera Presunção de Ocorrência de Simulação.

- Que ao imputar o cometimento de simulação e aplicação da correspondente multa qualificada, é verificado que a fiscalização parte da premissa de que a natureza personalíssima do direito de imagem impede sua exploração econômica por terceiros, concluindo com esse entendimento jurídico, por si só, apontaria para a ocorrência, em tese, de simulação.

- Que se a exploração econômica do direito de imagem por terceiros fosse juridicamente impossível, teríamos que o objeto dos apontados "contratos de cessão do direito de uso de imagem" seria nulo, art.166 II, CC/02. No entanto, contrato celebrado com objeto jurídico dito impossível não pode ser confundido com simulação, Código Civil/02, art.167, §1º, I, concluindo que não há qualquer relação entre a celebração de negócio jurídico com objeto dito impossível, e a imputação da prática de simulação.

- Que a fiscalização não apontou qualquer indício de elementos que evidenciem que o autuado simulou a operação com a Ibsom7, isto, é que a real intenção do autuado seria explorar diretamente a sua imagem e que se utilizou de pessoa jurídica interposta de modo fraudulento.

- Que foi verificado nos documentos colacionados que a Ibsom7 seria a pessoa jurídica titular dos direitos de exploração econômica da imagem do autuado. A partir daí, por juízo intuitivo, de mera inferência, considerou ilícito o objeto da referida contratação e, como consequência, apesar da inexistência de nexo de causalidade e elementos probatórios que indiquem a prática de simulação, desconsiderou a relação jurídica deduzida, considerando-se fraudulenta.

- Que resta claro que a acusação revela vício que compromete sua validade, prejudicando a defesa do autuado, garantida pelos princípios do contraditório e a ampla defesa, além da ofensa à segurança jurídica, pois a fiscalização não identificou elementos necessários ao enquadramento dos fatos como simulação.

Ausência de Fundamentação Legal

- Que houve apenas menção do dispositivo legal que trata sobre a aplicação da multa de 150%, o auto de infração não contém a adequada subsunção dos fatos à norma infringida, portanto, foi cerceado o direito de defesa, na medida que não é possível verificar se a suposta simulação estaria enquadrada em uma das hipóteses previstas no art.116, § único, do CTN, ou art.50 do CC/02 ou responsabilidade tributária com base no art.135 a 137, do CTN.

Mérito

Da Validade da Exploração Econômica da Imagem por Terceiros - Validade dos Contratos de Cessão do Uso de Imagem

Que a fiscalização partindo da premissa de que o licenciamento ou cessão da utilização comercial da imagem do autuado, que é conhecido atleta profissional de futebol, por pessoa jurídica, diversa do próprio atleta, seria algo impossível ou que evidenciaria simulação. No entanto, o ordenamento jurídico brasileiro

permite, expressamente, a possibilidade de exploração econômica da imagem de uma pessoa, bem como dos direitos personalíssimos, tanto pelo próprio, titular quanto por terceiros.

No Brasil, a proteção da imagem, como direito de personalidade, foi consagrada pela Constituição de 1988, conforme art. 5º, V e X. Além disso a Constituição assegura o pagamento de indenização a qualquer pessoa que tiver sua imagem utilizada sem autorização.

Diante da proteção constitucional e da crescente demanda para utilização da imagem dos atletas profissionais por clubes e empresas, alguns atletas, como foi o caso do autuado, constituíram sociedades empresárias, ao lado de outros sócios, cujo objetivo passou a ser justamente licenciar o uso de imagem e administrar as obrigações decorrentes desses contratos, liberando o atleta para realizar diretamente sua atividade profissional principal.

O direito de imagem, como categoria de direito de personalidade, mencionado tanto na CF/88 quanto pelo Código Civil/2002, possui características inerentes àquela categoria de direito, tais como, sua essencialidade, vitalicidade, imprescritibilidade e oponibilidade erga omnes.

Que tanto a Constituição Federal quanto o Código Civil amparam, na sua generalidade, a proteção aos direitos pessoais, incluindo o direito de imagem. Essa proteção consideraria os reflexos morais do direito de imagem, caracterizando-os como direitos personalíssimos e invioláveis, e também os direitos patrimoniais, os quais são validamente passíveis cessão.

Que as características constitucionais do direito de imagem de ser personalíssimo e inviolável e, ainda aquelas características de intransmissibilidade e irrenunciabilidade previstas no Código Civil, diriam respeito à imagem moral.

Por outro, haveria a evidenciação que o direito de imagem não se resumiria ao seu aspecto moral, mas também absorveria aspectos econômicos que seriam chamados de patrimoniais que, por sua vez, seriam disponíveis através da transferência, cessão ou licenciamento.

No caso do direito de imagem do atleta desportivo, a exceção à indisponibilidade e intransmissibilidade do direito de imagem está previsto no art. 87-A da Lei 9.615/98 (Lei Pelé).

Na legislação Tributária, em linha com todo o entendimento construído no Direito Civil, percebe-se que a Lei nº 11.196/05 também utiliza a premissa acerca da possibilidade de exploração econômica de direitos de imagem por terceiros, trazendo no seu art.129, o tratamento fiscal aplicável a este tipo de contratação.

Corroborando o entendimento que pessoa jurídica pode explorar economicamente os direitos de imagem de outro titular, tem-se que a legislação societária autoriza a criação de empresa individual (EIRELE) para exploração do direito de imagem, conforme consta no art.980-A, CC/02.

Menciona o equívoco da fiscalização ao ter desconsiderado a natureza dos contratos de cessão de uso de imagem, por entender que estes contratos preveem obrigações de caráter personalíssimo, cuja execução não ocorreria pela Ibson7, mas diretamente pelo autuado.

O primeiro equívoco reside no fato de que o caráter pessoal seria intrínseco a outras formas de prestação de serviço, especialmente aquele que envolvem propriedade intelectual ou direitos de personalidade, pois mesmo ao se contratar a pessoa jurídica o que se busca, na verdade, é a atuação específica do profissional atuante e especializado naquela atividade (caráter personalíssimo), sem que para isso tenha que se atribuir os rendimentos decorrentes dessa atividade à pessoa física, mas sim à pessoa jurídica contratada.

Que a existência das obrigações personalíssimas justifica que o autuado, seja chamando à figurar como interveniente-anuente nos contratos celebrados pela Ibson7, ou seja, considerando que o autuado normalmente figura como anuente das obrigações que lhe cabem, fica afastada a tentativa de caracterizar confusão ou simulação.

Seria usual em contratações envolvendo a licença de uso de imagem, que os contratantes solicitem que o próprio artista ou atleta participe do contrato, como anuente, obrigado solidário, garantidor ou qualquer outra forma indicada pelo contratante. Que esse fato não invalidaria a contratação da empresa detentora dos direitos de imagem.

Nessa medida inexistiria óbice para que uma empresa desenvolvesse a atividade de exploração desse patrimônio intangível e recebesse os proventos resultantes dos contratos publicitários celebrados com patrocinadores, parceiros e licenciados.

Demonstrado, em tese, que o direito de imagem pode ser explorado economicamente por terceiros, desaparece o fundamento lógico que motivou a autuação, devendo o referido auto de infração ser julgado improcedente.

Da Inexistência de Simulação.

Que ao contrário do alegado pela fiscalização, a existência dos referidos "contratos de imagem" não caracteriza simulação, na medida em que, tanto a eventual ilicitude do objeto -afastada no item acima- não levaria a conclusão acerca da simulação pelo autuado e Ibson7, quanto não foi demonstrada pela fiscalização o intuito do autuado em esconder uma relação jurídica subjante.

Que a intenção do autuado foi ceder à Ibson7 o direito de exploração econômica de sua imagem e esta pessoa jurídica, por sua vez tinha o real objetivo de explorá-la economicamente, tanto que procedia à adequada contratação com terceiros, escrituração contábil das suas receitas e pagamento regular dos tributos por ela devidos.

Que não há simulação porque a situação de fato é aquela efetivamente demonstrada nos documentos apresentados. Que com base na lei foi constituída pessoa jurídica que tem por objeto gerir a imagem do autuado. Que a fiscalização não comprovou a ocorrência do ato fraudulento e do dolo, tendo se valido de mera presunção, sem provas efetivas.

Que houve equívoco da fiscalização ao considerar que o autuado e a Ibson7 teriam montado uma estrutura simulada, onde o autuado seria o único beneficiário das receitas auferidas pela Ibson7. Importa observar que a Ibson7 distribuiu regularmente lucros apurados para todos os seus sócios e na proporção do capital social.

Que eventual inconsistência nas declarações do autuado, da Ibson7 e demais sócios, consiste em mero equívoco na escrituração desses documentos, não configurando, por si só, indícios de simulação ou fraude. Que o autuado dispõe de 50% do patrimônio decorrente da exploração econômica da sua atividade.

Que não estariam presentes quaisquer dos elementos exigidos pela jurisprudência administrativa para caracterização da simulação, isto é: - a falsa aparência a ser desconstituída; - não haver benefício econômico exclusivo ao autuado, na medida em que apenas dispõe de 50% de participação societária na Ibson7 e há efetiva distribuição de lucros por esta pessoa jurídica; - o autuado teria deliberado pela constituição da referida pessoa jurídica, dentre outros motivos, por estar convicto que teria aplicado a lei conforme sua melhor interpretação; - não haveria indevida redução tributária, haja vista a licitude da exploração econômica da imagem por terceiros e inexistência de simulação.

Possibilidade de Compensação dos Valores já pagos pela Ibson7

De forma subsidiária, vem demonstrar que, caso a preliminar e os argumentos de mérito não prevaleçam, o presente auto de infração deve ser julgado parcialmente procedente, ao menos para excluir do montante considerado devido, a parcela relativa ao imposto de renda já paga pela Ibson7.

Caso não haja a devida exclusão desses valores, tal procedimento caracterizaria confisco e enriquecimento sem causa do órgão fazendário. Que os valores a título de imposto de renda que teriam sido pagos pela Ibson7 deveriam ser considerados na quantificação do crédito ora constituído, sob pena de caracterização de *bis in idem*.

Proceder a compensação dos valores no bojo do presente processo seria a única forma de garantir que não haverá a percepção em duplicidade de recurso pelo fisco. Não seria possível reaver os tributos pagos pela Ibson7 por meio de pedido de restituição, pois não haveria motivação, e tal pedido provavelmente seria negado, até a decisão definitiva nestes autos, conforme previsto no art.170-A, CTN, quando já então estaria decaído o direito de restituir o indébito.

Acerca da possibilidade de compensação de valores pagos pela pessoa jurídica, em casos de cobrança do respectivo tributo à pessoa física, já houveram diversas

manifestações do CARF, muitas delas em situações de fato bastante similares àquela ora tratadas.

Da Impossibilidade da Aplicação da Multa Qualificada

Todos os documentos, informações e argumentos apresentados demonstram que o auto de infração foi pautado em meros indícios de simulação. Se não há provas das indagações, tampouco é possível admitir que estaria comprovada qualquer hipótese de fraude, sonegação ou conluio, devendo ser afastada a qualificação da multa. Traz à colação súmulas CARF nº. 14 e 25.

Conclusão e Pedido

Com base na doutrina e jurisprudência mencionadas, requer seja acolhida a impugnação, para o fim de se reconhecer, em preliminar, a nulidade do auto de infração em razão de (i) impossibilidade de exigência de tributos com base em mera presunção da ocorrência de simulação, e (ii) ausência de fundamentação legal.

No mérito, seja reconhecida a total improcedência do auto de infração, uma vez que é lícita a exploração econômica de direitos de imagem por terceiros e não houve simulação por parte do autuado e da Ibsom7.

Seja reclassificada a multa de ofício, de 150% para 75%, tendo em vista que a fiscalização não comprovou a prática de dolo ou simulação.

Em caráter subsidiário, seja deferido o pedido de compensação do valor pago pela Ibsom7, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica, exercício 2012, do valor principal cobrado no presente auto de infração, de modo a reduzir o valor principal, com consequente redução dos demais encargos constantes nesta autuação.

Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente pela juntada de novos documentos ou quaisquer outras providências que se entendam necessárias para a elucidação da verdade real dos fatos ora alegados, nos termos do artigo 16, §4º, alínea "a" do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.

A Impugnante Ibsom7 Empreendimentos Ltda, responsável solidária, tomou ciência do auto de infração em 28/04/2017 (fl.569), e apresentou em 31/05/2017, por intermédio de procuradores constituídos, fl.743, a impugnação de fls.610 a 648, com as mesmas razões de defesa, contestando, ainda, em síntese:

Da Inexistência de Responsabilidade Solidária da Ibsom7

Que em relação especificamente ao presente tópico, importa ressaltar dois fortes fundamentos para afastar a responsabilidade solidária, - a Autuada auferiu lícitamente rendimentos decorrentes da cessão do uso de nome, voz e imagem do Sr. Ibsom, tendo em vista a permissão legal para a exploração de direitos de imagem por terceiros; - a responsabilidade solidária fundada no art.124, I, CTN,

somente pode ser atribuída a pessoa que tenha interesse jurídico no fato gerador, não bastando apenas a demonstração do interesse econômico.

Que há licitude na contabilização das receitas decorrentes da cessão de uso de nome, voz e imagem do Sr. Ibson pela Autuada, na medida que é juridicamente possível a exploração de direito de imagem do Sr. Ibson, figurando, portanto, como cedente nos contratos celebrados.

Que resta afastado o fundamento de que a Autuada possui interesse comum, na situação, por supostamente ter sido beneficiada economicamente com a suposta simulação invocada pela Fiscalização, haja vista que a Autuada teria formado patrimônio social em razão da indevida contabilização de receitas decorrentes da exploração da imagem do Sr. Ibson.

Conforme já asseverado em diversos julgados do CARF, somente é possível que um terceiro seja responsabilizado solidário do crédito tributário, nos termos do art.124, I, CTN, caso seja verificado que um interesse jurídico, isto, é que o terceiro possua relação intrínseca com o fato gerador e não apenas interesse econômico na situação.

Tendo em vista a inexistência de interesse comum da Autuada na situação que constitui o fato gerador da presente autuação, requer seja afastada sua responsabilização solidária pelo pagamento do débito ora em discussão, excluindo-a, portanto, como sujeito passivo da presente autuação fiscal.

(...)"

3. As impugnações foram conhecidas e julgadas improcedentes pela autoridade julgadora de 1ª. instância, na forma de Acórdão de Impugnação DRJ/SPO nº 16-82.691, de e-fls. 756 a 782, cuja ementa e resultado são a seguir transcritos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012

PRELIMINAR DE NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE TRIBUTOS COM BASE EM MERA PRESUNÇÃO DE OCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO.

Tendo a descrição dos fatos apontado para a ocorrência, em tese, de simulação, por parte dos contratantes e beneficiários, cujo cerne está o dolo de diminuir o pagamento do imposto de renda, e tendo o contribuinte a oportunidade de defesa, direito amplamente exercido, não há que se falar em nulidade sob esse aspecto.

PRELIMINAR DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.

Estando devidamente circunstanciado no lançamento as razões de fato e de direito que o lastreiam, e não verificado cerceamento do direito de defesa, não há que se falar em nulidade por falta de motivação.

VALIDADE DA EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DA IMAGEM POR TERCEIROS. VALIDADE DOS CONTRATOS DE CESSÃO DE USO DE IMAGEM.

O direito à própria imagem não pode ser objeto de alienação ou mesmo de transferência, por ser um direito personalíssimo e vinculado à própria pessoa, ainda que sua utilização, por meio de licença de uso seja possível.

O titular pode autorizar ou licenciar a exploração do uso do direito e não ceder o próprio direito em si. Não pode transferir a titularidade do direito a uma pessoa jurídica, para que ela, como nova titular desse direito, autorize a exploração do seu uso.

O contrato de cessão do próprio direito de imagem para terceiro (diferente do contrato de cessão do uso do direito), para que ele o explore (como se fosse o novo titular desse direito), não pode ser oposto ao Fisco.

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.

SIMULAÇÃO.

Constatada interposição indevida, diga-se sem respaldo legal, de pessoa jurídica entre os rendimentos e seu real beneficiário, traduzem-se em sinais inequívocos de fraude.

COMPENSAÇÃO DE VALORES PAGOS PELA PESSOA JURÍDICA.

O suposto crédito advindo do pagamento de impostos pela pessoa jurídica não é passível de compensação com débito do sujeito passivo (pessoa física).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A comprovação de que o contribuinte agiu de forma dolosa com o fim de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade fazendária implica a qualificação da multa de ofício.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Respondem solidariamente pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

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

CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS.

Não compete à autoridade administrativa apreciar alegações mediante juízos subjetivos, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Devidamente cientificados tanto o contribuinte autuado como o corresponsável solidário impugnante, foram apresentados, em 20.07.2018 (e-fls. 785/786 e 814/815) Recursos Voluntários do contribuinte autuado e da responsável solidária, respectivamente de e-fls. 787 a 813 e 816 a 847 (com cópia deste último, agora assinada, novamente anexada às e-fls. 856 a 887).

5. Os recursos foram considerados tempestivos pela unidade preparadora pelo “princípio da razoabilidade e aproveitando os atos já praticados no processo” (Despacho de e-fl. 850). Ressalta o presente relator, ainda a propósito, que, conforme consulta ao e-processo, o Termo de Intimação de Resultado de Julgamento de e-fl. 783/784 (a ser enviado aos sujeitos passivos) foi autenticado e juntado aos autos em 21/06/2018.

6. Nos citados recursos, é traçado breve histórico processual, abrangendo inclusive a decisão de 1ª Instância e pugna-se pela tempestividade do Recurso, da seguinte forma:

6.1) O autuado Ibson Barreto da Silva alega que teria obtido cópia da decisão recorrida em 20/06/2018;

6.2) Já a solidária Ibson7 Empreendimentos Ltda. – EIRELI alega que o Acórdão recorrido foi juntado aos autos no dia 18 de junho de 2018 e que foi emitido Termo de Intimação ao sujeito passivo no dia 21 de junho de 2018, sendo que o prazo para apresentação do recurso somente deve se iniciar “15 dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo”. Neste contexto, o prazo mais conservador a ser considerado, para fins de aplicação da regra prevista no art. 23, §2º, III, a do Decreto nº. 70.235, de 1972, seria a data da emissão própria juntada do Acórdão aos autos do processo administrativo (18/06/2018). Com isso, considerando que a pessoa jurídica ora Recorrente não procedeu à consulta do e-CAC antes de decorridos 15 dias da juntada deste Acórdão, tem-se que o marco inicial do prazo recursal seria 03 de julho de 2018. Com isso, o prazo final para o Recorrente apresentar recurso em nome próprio é no dia 02 de agosto de 2018, tudo conforme estabelecido pelo art. 23, §2º, III, a do Decreto nº. 70.235/72.

7. A seguir, são retomados os argumentos e pedidos constantes de impugnações de e-fls. 578 a 609 (Ibson Barreto da Silva) e e-fls. 610 a 648 (Ibson7 Empreendimentos Ltda. – EPP), com pequenos acréscimos, a seguir resumidos:

7.1 Recurso de Ibson Barreto da Silva (acréscimos à impugnação):

a) Quanto à validade da exploração econômica dos direitos em questão:

- Argumenta que, apesar de não ser imprescindível a disposição expressa na legislação tributária nacional quanto à forma de tributação dos rendimentos decorrentes da exploração de imagem, a legislação traz alguns indícios acerca do tratamento tributário que considera possível ao caso, conforme se

observa da Lei 11.196/2005 e disposições específicas à EIRELI, ambos dispositivos mencionados no Acórdão recorrido. Com isso, consoante estas disposições legais, seria juridicamente possível a exploração da imagem de terceiros por pessoas jurídicas constituídas para este fim.

- Reitera que a possibilidade de exploração de imagem por terceiros, inclusive auferindo receitas decorrentes desta exploração, não encontra qualquer vedação, nos termos da legislação constitucional e civil acima evidenciada. Assim, por não haver qualquer vedação na legislação civil, não é dado aos aplicadores do Direito, no âmbito tributário, subverter ou incrementar conceitos pacificados e importados de outras áreas do Direito com a estrita finalidade de atender anseios arrecadatários, nos termos do art. 110 do CTN.
- Enquanto aspecto patrimonial que é, uma vez permitida a cessão do direito de exploração da imagem a terceiros, nada impede que haja sucessivas pessoas físicas ou jurídicas interessadas na exploração dessa imagem, de modo que o titular originário disponha deste seu direito do modo que entender adequado e conveniente. Cita, a propósito, o Acórdão CARF nº. 2201-003.748, prolatado no âmbito do Processo n. 18470.728514/2014-66

b) Multa qualificada - afastamento

- Argumenta que não se comprovou o intuito fraudulento. Entende que o que se verifica, no caso concreto, é, apenas e simplesmente, a divergência quanto ao sujeito que pode explorar licitamente a imagem do Recorrente. No caso, foi evidenciada a permissão, pelo Direito Civil, da exploração da imagem por qualquer ente, desde que autorizado pelo titular originário.
- Não há no caso, portanto, provas das indagações, provas de que o intuito do recorrente seria esconder uma vontade oculta. Por isso, não é possível admitir que estaria comprovada qualquer hipótese de fraude, sonegação ou conluio.
- Não se pode admitir, em hipótese alguma, que a discrepância quanto ao entendimento da Lei entre a autoridade fazendária e o Recorrente (ainda que prevalecente, ao final, o entendimento da autoridade fazendária) possa ser considerada simulação por parte do Recorrente. Derivantes interpretativas não se configuram, no ordenamento jurídico brasileiro, como elemento caracterizador da simulação, ainda mais ao se considerar a ausência do intuito dissimulatório por parte do Recorrente

c) Pedido:

c.1) Assim, requer que seja reformado integralmente o Acórdão ora recorrido, confirmando-se a tese da defesa e julgando totalmente improcedente o Auto de Infração, sejam pelas preliminares ou razões de mérito ora expostas;

c.2) Eventualmente, na remota hipótese dos pedidos acima não serem acolhidos, o Recorrente requer seja reclassificada a multa de ofício, de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento), tendo em vista que a Fiscalização não comprovou a prática de dolo ou simulação.

c.3) Ademais, ainda em caráter subsidiário, requer seja deferido o pedido de compensação do valor pago pela Ibson 7, em relação ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, exercício 2012, no montante de R\$ 125.700,00 (cento e vinte e cinco mil e setecentos reais), do valor principal cobrado no presente Auto de Infração, de modo a reduzir o valor principal de R\$ 567.187,50 (quinhentos e sessenta e sete mil cento e oitenta e sete reais e cinquenta centavos) para R\$ 441.487,50 (quatrocentos e quarenta e um mil quatrocentos e oitenta e sete reais e cinquenta centavos), com conseqüente redução dos demais encargos constantes nessa autuação.

7.2) Recurso de Ibson7 Empreendimentos Ltda. – EPP (acréscimos à impugnação)

a) Quanto à multa qualificada:

- Não se pode admitir, em hipótese alguma, que a discrepância quanto ao entendimento da Lei entre a autoridade fazendária e o Recorrente (ainda que prevalecente, ao final, o entendimento da autoridade fazendária) possa ser considerada simulação por parte do Recorrente. Derivantes interpretativas não se configuram, no ordenamento jurídico brasileiro, como elemento caracterizador da simulação, ainda mais ao se considerar a ausência do intuito dissimulatório por parte do Recorrente.

b) Pedido:

Assim, requer, em acréscimo ao requerido pelo autuado, que, tendo em vista a inexistência de interesse comum da Recorrente na situação que constitui o fato gerador da presente autuação, seja afastada sua responsabilização solidária pelo pagamento do débito ora em discussão, excluindo-a, portanto, como sujeito passivo da presente autuação fiscal.

8. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Heitor de Souza Lima Junior**, Relator

1. Quanto à admissibilidade do Recurso Voluntário

9. Diante da ausência de qualquer elemento nos autos que comprove a data de ciência do Acórdão recorrido, seja pelo autuado ou pelo corresponsável solidário, atendo-me ao

fato de que o Termo de Intimação de Resultado de Julgamento de e-fl. 783/784 (a ser enviado aos sujeitos passivos) foi autenticado e juntado aos autos somente em 21/06/2018, fazendo com que, no mínimo, o prazo para interposição de Recurso Voluntário tivesse se estendido até 23/07/2018.

10. Assim, uma vez que os Recursos Voluntários do contribuinte autuado e da responsável solidária, respectivamente de e-fls. 787 a 813 e 816 a 847 (com cópia deste último assinada novamente anexada às e-fls. 856 a 887), foram apresentados, em 20/07/2018 (e-fls. 785/786 e 814/815), considero-os tempestivos e deles conheço. Ainda, ressalte-se a aplicação subsidiária do art. 239, §1º. do CPC ao PAF, de forma que tenha restado válida a citação dos recorrentes. Dessarte, passo, a seguir, a analisar as alegações ali constantes.

11. Registro que, dada a identidade de alegações entre os Recursos do autuado e da corresponsável (a menos de tópico onde a corresponsável defende a inexistência de responsabilidade solidária - item 4.5, de e-fls. 841 a 846), os pleitos serão analisados conjuntamente, com tal item específico tratado em item próprio que, assim, dirá respeito somente ao Recurso de Ibson7 Empreendimentos Ltda. – EPP.

2.Quanto às preliminares de nulidade

2.1 Quanto à exigência de tributos com base em presunção

12. Em nenhum momento se utiliza de presunção legal para fins do lançamento em questão. Baseou-se a acusação fiscal em estabelecer os efeitos tributários consistentes com a situação jurídica observada e, no entender da autoridade fiscal, convergentes com a vontade subjetiva das partes envolvidas nos contratos de direitos de imagem envolvendo o autuado, a corresponsável solidária e entidades diversas (Santos F.C., C.R. Flamengo e Nike do Brasil Comércio e Participações), qual seja, o auferimento e recebimento de rendimentos pela pessoa física do Sr. Ibson Barreto da Silva e não pela pessoa jurídica Ibson7 Empreendimentos Ltda. – EPP. Veja-se itens 5.13 e seguintes de e-fls. 22 e ss., *verbis*:

“(…)

5.13. Dessa forma, o direito de imagem não pode ser transmitido a outra pessoa para que esta o negocie como se titular desse direito fosse. Apenas o real titular do direito pode explorá-lo comercialmente. Assim, o proveito econômico decorrente da exposição da imagem, todavia, sempre será do seu titular, pois apenas este pode licenciar o uso de sua imagem. No caso em tela a exploração comercial foi realizada pela empresa.

5.14. Portanto, a empresa IBSON7 EMPREENDIMENTOS LTDA não poderia negociar, em nome próprio, os direitos de imagem de um dos seus sócios, em razão da impossibilidade lógico jurídica de ser detentora/titular de tais direitos.

5.15. Conforme analisado anteriormente nos contratos firmados com os clubes, verifica-se a vinculação da vigência dos contratos à relação de trabalho do jogador com os respectivos clubes, bem como o estabelecimento de uma série de obrigações ao jogador. Vemos que a relação contratual entre a pessoa

jurídica e os contratantes está apoiada na relação do sócio com os clubes, na qualidade de jogador, evidenciando o caráter pessoal dessa relação e consequentemente dos rendimentos. (grifo nosso)

5.16. Disseminou-se no meio esportivo brasileiro, de um modo geral, a prática de se remunerar o direito de uso de Imagem de atletas por meio de pagamentos a pessoas jurídicas. Apesar desse "padrão", tal prática revela-se irregular para fins tributários. O direito de uso de imagem deve considerar o caráter personalíssimo da remuneração de que trata. Está claro que a remuneração pelo direito à imagem só poderia ter ocorrido na pessoa física do atleta, único detentor de tal direito, independentemente de Intermediação feita por pessoa jurídica.

5.17. Não pode, portanto, prevalecer o conceito primário de que são tributados como de pessoa jurídica todos os rendimentos que o contribuinte classificar como tal, bastando para isso a existência de uma empresa que emita notas fiscais desses recebimentos. Os contratos celebrados não podem modificar a definição legal do sujeito passivo, que no caso é a pessoa física do fiscalizado. (grifo nosso)

5.18. 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.

5.19. No pertinente aos interesses fazendários, estas manobras lesam os cofres públicos, haja vista a menor carga tributária a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, no que diz respeito ao Imposto sobre a Renda.

5.20. É legítimo que, diante de duas formas possíveis de se efetuar um negócio, 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. **No caso analisado, a forma utilizada não corresponde à realidade, é uma ficção. 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 (grifo nosso)

5.21. Conclui-se que os rendimentos originalmente atribuídos à pessoa jurídica deveriam passar a ser da pessoa física (atleta) que não os declarou restando configurada, portanto, a infração de omissão de rendimentos tributáveis. (grifo nosso)

(...)"

13. Sem reparos, assim, a fundamentação do recorrido para o afastamento desta alegação preliminar de e-fls. 768/769, com a qual se concorda e que se ora reproduz, a

partir do permissivo legal estabelecido pelo art. 114, §12, I, do RICARF vigente (Portaria MF nº. 1634, de 21 de dezembro de 2023):

“(…)

Primeiramente, cabe destacar que a autuação não se deu com base em presunções, como argumenta, mas sim com base em fatos e documentos que, no conjunto, fazem prova de que os rendimentos atribuídos ao contribuinte foram, efetivamente, recebidos por ele, individualmente, em razão de cessão dos direitos de uso do nome, apelido desportivo, voz e imagem do Atleta. Nesse sentido, ele se afigura como o real sujeito passivo da relação jurídico-tributária por sua relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária.

(…)

Com efeito, do Termo de Verificação, concluiu a autoridade fiscal que "a pessoa jurídica Ibson7 Empreendimentos Ltda foi utilizada como intermediária no recebimento de valores devidos a título de cessão dos direitos de uso do nome, apelido desportivo, voz e imagem do Atleta e sócio Ibson Barreto da Silva. Utilizou-se um artifício, com a finalidade de enquadrar rendimentos próprios da pessoa física em uma tributação menos onerosa”.

Acrescenta, ainda, que "nos contratos firmados com os clubes verifica-se a vinculação da vigência dos contratos à relação de trabalho de uma série de obrigações ao jogador. Vemos que a relação contratual entre a pessoa jurídica e os contratantes está apoiada na relação do sócio com os clubes, na qualidade de jogador, evidenciando o caráter pessoal dessa relação e conseqüentemente dos rendimentos”.

Constatou-se, também, que a criação da empresa Ibson7 Empreendimentos Ltda pelo impugnante, jogador de futebol, com o fim único de diminuir encargos devidos (imposto sobre a renda), caracterizou uso de simulação para conferir direito a pessoa diversa da quem realmente se confere, no caso presente, o jogador Ibson, pessoa que se obriga à contraprestação.

Não se trata aqui, de confusão de conceitos, como pretende o impugnante, demonstrada a ocorrência de ato simulado, a fiscalização procedeu à tributação pertinente no real sujeito da relação jurídica (Pessoa Física), desconsiderando a relação jurídica simulada (Pessoa Jurídica).

No âmbito tributário, cabe à Autoridade Fiscal apurar com precisão a ocorrência no mundo fático da hipótese de incidência legalmente estabelecida, com identificação perfeita de quem a tenha concretizado, nos termos dos arts. 45 e 142 do CTN:

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

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, tendo em vista a natureza personalíssima da prestação de serviço a cargo da pessoa física do contribuinte, temos que a descrição dos fatos aponta a ocorrência de uma tentativa de ludibriar o fisco, em cujo cerne está o dolo de diminuir o pagamento do imposto de renda.

Nesse contexto, não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa, pois nada impede o impugnante de se defender, da imputação, em tese, de simulação, que é tema a ser examinado no mérito. Por outro lado, foi propiciado ao contribuinte, no curso do procedimento fiscal e neste contencioso administrativo, oportunidade de defesa, direito amplamente exercido. Não se constata, assim, sob qualquer ótica, prejuízo à defesa que enseje a declaração de nulidade, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Preliminar indeferida.

(...)”.

14. Esclareça-se, por fim, aos recorrentes, que o lançamento ora efetuado materializou de forma correta a não aceitação, pela autoridade tributária, dos efeitos tributários típicos dos negócios apontados como simulados (tendo como contraparte Ibson7 Empreendimentos Ltda. - EPP)e assim invalidados, a seguir estabelecendo-se, através do lançamento de ofício, os efeitos do negócio dissimulado, tudo em perfeita consonância com o instituto jurídico da simulação, sem qualquer confusão de conceitos.

15. A caracterização de simulação relativa tem como consequência a retirada de efeito do negócio jurídico simulado (nulo de pleno direito), mas de forma a que subsista o negócio jurídico dissimulado (aqui, o contrato entre o Sr. Ibson Barreto da Silva e as entidades esportivas e comerciais já citadas, com recebimentos/rendimentos titularizados pela pessoa física), tal como corretamente realizado pela autoridade lançadora.

16. Assim, a partir do acima exposto, afasto esta alegação inicial de nulidade.

2.2 Quanto à ausência de fundamentação legal

17. Novamente, sem razão os recorrentes. A conduta simulada foi objeto de acusação específica, adicionando-se agora aos itens 5.13 a 5.21 do Relatório Fiscal (já reproduzidos) os seguintes itens 7.1 a 7.7 daquele mesmo Relatório (e-fls. 24/25), *expressis verbis*:

“(…)

7.1. Estabelecida a natureza personalíssima dos direitos de imagem de IBSON BARRETO DA SILVA, a descrição dos fatos aponta a ocorrência, em tese, de simulação por parte dos contratantes e beneficiários, em cujo cerne está o dolo de fraudar o pagamento de ônus fiscais.

7.2. De acordo com plano doutrinário, a simulação pode ser definida como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de um negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o objetivo de enganar terceiros. No ato simulado ocorre a divergência entre a declaração externalizada, pelo sujeito ou sujeitos, que pretendem seja visível em relação ao Fisco, e a vontade ou declaração interna, que pretendem seja a vigente entre elas, declaração essa necessária para que tenha eficácia a real intenção das partes, escondida por trás da declaração aparente. No processo de simulação há urna deformação da declaração de vontade das partes, conscientemente desejada, com o objetivo de induzir terceiros (inclusive o Fisco) ao erro ou engano.

7.3. É o que se depreende dos fatos já narrados: uma total desconformidade entre a realidade (a contrafação dos serviços da pessoa física do sócio representante, Ibson Barreto da Silva) e a manifestação de vontade declarada (através de contratos entre ÍBSON BARRETO DA SILVA, IBSON7 EMPREENDIMENTOS LTDA, NIKE DO BRASIL COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA, CLUBE DE REGATAS DO FLAMENGO e SANTOS FUTEBOL CLUBE.

7.4. Não resta dúvida de que o verdadeiro contratado nos instrumentos firmados entre os contratantes e a empresa IBSON7 EMPREENDIMENTOS LTDA, foi a pessoa física do sócio IBSON BARRETO DA SILVA. Todos os envolvidos tinham ciência dos fatos.

7.5. Simulou-se ser o sujeito das relações jurídicas, não o indivíduo, mas a pessoa jurídica constituída. O fim de tal simulação, no que tange ao interesse da Fazenda Pública, foi escamotear ônus fiscais, haja vista a menor carga tributária a que estão sujeitas as pessoas jurídicas.

7.6. Demonstrada a ocorrência de ato simulado, a fiscalização procedeu à tributação pertinente no real sujeito da relação jurídica (Pessoa Física), desconsiderando a relação jurídica simulada (Pessoa Jurídica).

7.7. Por se tratar de simulação, a presente situação enquadra-se no preceito estabelecido no Artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei n.º 9.430/96 (com alterações posteriores), sujeitando-se à multa de ofício qualificada.

(…)”

18. Quanto à alegação de nulidade por falta de indicação específica do artigo da Lei n.º 4.502, de 1964, que remeteria à aplicação do art. 44, inciso I, § 1º, da Lei n.º 9.430/96, (aplicável a partir da simulação ora discutida), mais especificamente, já me manifestei acerca do

tema de nulidade diversas vezes no âmbito deste Conselho, sempre no sentido de que, em linha com todo o arcabouço normativo-doutrinário aplicável às nulidades no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, só é de se admitir a ocorrência de nulidade quando:

a) esteja caracterizado efetivo prejuízo ao contribuinte (*pas de nullité sans grief*), com prejuízo aqui entendido como violação ao sistema de garantias processuais e/ou materiais legalmente disponibilizadas ao contribuinte e/ou

b) se encontre caracterizada qualquer das hipóteses de nulidade estabelecidas pelos arts. 59, I e II do Decreto nº. 70.235, de 1972 (PAF), verbis:

Decreto 70.235/72

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

19. À luz de tal posicionamento, cediço, que no caso em questão, uma vez afastada qualquer hipótese alegação de incompetência na lavratura de atos e termos ou na prolação de despachos e decisões, não se configura de prejuízo ao contribuinte ou preterição de seu direito de defesa a partir da menção ao artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº. 9.430, de 1996, na medida em que, como visto, a caracterização da subsunção ao patamar qualificado se deu a partir da acusação de simulação, oferecido, assim, aos sujeitos passivos, o pleno direito de defesa, de forma a tentarem demonstrar a eventual inexistência deste instituto (simulação), direito inclusive exercido de forma expressa, na forma de impugnações e Recursos Voluntários ora sob análise.

20. Mais especificamente, entendo, a propósito, que sempre que caracterizada, a partir de prévia acusação fiscal e dos elementos constantes dos autos, simulação para fins de redução de tributo, tem-se como consequência necessária a caracterização simultânea de conduta dolosa subsumível ao conceito de evidente intuito de fraude¹ seja nos termos do art. 71, do art. 72 ou do art. 73 da Lei nº. 4.502, de 1964, em qualquer hipótese passível de aplicação da multa qualificada.

21. Por sua vez, ainda em tal cenário, *a contrario sensu*, uma vez afastada, em sede de mérito, a simulação (objeto de acusação fiscal), necessariamente também é de se afastar a qualificadora, o que demonstra, em meu entendimento, inexistir qualquer preterição de direito de defesa a ser caracterizada ao se realizar acusação de simulação concomitante à menção limitada ao artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº. 9.430/96.

22. Entendo, assim, sem reparos, assim, novamente o teor da decisão recorrida ao estabelecer:

¹ Mencionado inclusive em Súmula deste Conselho como critério para aplicação da qualificadora. 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.

“(…)

Desta, feita com amparo nos ditames do art. 142 do CTN, efetuou a lavratura do auto de infração. Assim, a autoridade lançadora atribuiu ao impugnante e à sua empresa a participação em simulação voltada a direcionar rendimentos da pessoa física para pessoa jurídica, com o objetivo principal não a realização das atividades previstas em seus objetos sociais, mas sim viabilizar a diminuição da carga tributária decorrente de tal redirecionamento.

Essa imediata qualificação da infração à tal hipótese não configura cerceamento do direito de defesa, pois nada impede o impugnante de se defender tanto da infração quanto da qualificação que lhe foi imputada, de forma que a aplicação da multa qualificada é tema a ser examinado no mérito. Por outro lado, foi propiciado ao contribuinte, no curso do procedimento fiscal e neste contencioso administrativo, oportunidade de defesa, direito amplamente exercido. Não se constata, assim, sob qualquer ótica, prejuízo à defesa que enseje a declaração de nulidade, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Preliminar indeferida.

(…)”.

23. A partir do exposto, também afastado essa segunda alegação de nulidade por falta de fundamentação legal, rejeitando-se, dessarte, ambas as preliminares.

24. Passa-se assim a análise de mérito, abrangendo, consoante acima, a acusação de simulação e conseqüente qualificadora em tópicos próprios.

3. Quanto ao mérito - Validade da Exploração Econômica da Imagem por Terceiros

25. Preliminarmente, quanto à possibilidade de exploração econômica de imagem por terceiros ora discutida, apesar de se tratar de matéria bastante controversa no âmbito deste Conselho (objeto inclusive de recentes debates, inclusive no âmbito deste Colegiado), continuo a entender que o melhor posicionamento acerca do tema para o ano-calendário dos fatos geradores em questão (2012) é aquele estabelecido pelo voto condutor no âmbito do Acórdão CSRF nº. 9202-007.322, de 25.10.2018, onde o Conselheiro Pedro Paulo Barbosa assim estabelece, de forma competente e completa e, ressalte-se, plenamente aplicável à situação sob análise, inclusive por se estar a tratar aqui de cessionária constituída sob a forma de Sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada (Ibson7 Empreendimentos Ltda. – EPP):

“(…)”

Sobre a cessão do direito de imagem, convém distinguir duas situações que embora 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 lucro 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 as 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 auferem 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. (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)

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.** (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)

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.** (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)

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, (...)

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.

(...)"

26. Aplicando-se as considerações acima ao caso sob análise, verifico que em se tratando, no caso, de cessão de exploração econômica da imagem do Sr. Ibson Barreto da Silva e ausente a condição necessária legalmente prevista para que se considere a possibilidade de cessão de direito de imagem à pessoa jurídica IBSON7 Empreendimentos Ltda. - EPP (cessionária que não é EIRELI), incorreta a classificação adotada pela autoridade fiscal e motivadora do lançamento, qual seja: trata-se, no caso, de rendimentos auferidos e assim tributáveis pela pessoa física do Sr. Ibson Barreto da Silva, inexistindo exceção legal a respaldar o arranjo realizado pelos recorrentes, no sentido de tributação na pessoa jurídica através de Ibson7 Empreendimentos Ltda. EPP.

27. A bem do debate, mesmo para os que entendem como possível a exploração econômica do direito de imagem do recorrente autuado pela corresponsável solidária limitada, registro ainda, que, no caso em concreto:

- a) Ainda que solicitado em termo de intimação de e-fl. 440, ausente nos autos qualquer contrato de cessão do direito ao uso/exploração da imagem do recorrente (pessoa física Ibson Barreto da Silva) à pessoa jurídica Ibson7 Empreendimentos Ltda. - EPP, o que comumente, mesmo para os que subscrevem esta tese alternativa, seria condição suficiente a justificar a tributação na forma que realizada pela autoridade fiscal;
- b) Adicionalmente, presentes, nos contratos de e-fls. 444 a 474, as seguintes características, a meu ver incompatíveis com a exploração econômica dos direitos de imagem e evidenciadores do vínculo de rendimentos pagos diretamente pelos contratantes à pessoa física: b.1) a previsão de pagamentos mensais fixos, e b.2) previsão de pagamentos de prêmios, caso a equipe contratante ou o atleta fossem vitoriosos em campeonatos.

28. Veja-se, a propósito desta tese alternativa e seu suporte ao lançamento ora efetuado, os seguintes excertos do Acórdão CARF nº. 2101-003.148, onde este Colegiado adotou

tese diversa da aqui adotada quanto à possibilidade de exploração econômica dos direitos de imagem por terceiros, mas, ainda assim, manteve-se o lançamento efetuado, *verbis*:

“(…)

Portanto, apesar de entender que seria possível a cessão da exploração do direito de imagem da pessoa física para a pessoa jurídica, entendo que a situação em tela agiu corretamente a fiscalização ao identificar a pessoa física como real sujeito passivo dos valores recebidos.

(…)

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

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

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

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

(…)

Os Contratos firmados previam pagamento de parcelas mensais fixas, sem qualquer relação com a efetiva exploração da imagem do atleta.

O Contrato formalizado entre (...) prevê pagamentos de parcelas mensais fixas no valor de (...), e prevê pagamentos a serem realizados a título de premiações em campeonatos, o que não guarda qualquer relação com direito de imagem.

(…)

Portanto, o contrato previa pagamentos mensais, em valores fixos, a título de uso do direito de imagem, independentemente da sua utilização, e as previsões de prêmios são indicativos de natureza laboral de tais rendimentos e deixam evidente que o Contrato de Cessão de direito de imagem era simulado, o que permite a reclassificação dos rendimentos pela autoridade fiscal. (grifo nosso)

(…)”

29. Também entendo de se descartar, com base em fundamentação adicional, a possibilidade de tributação na corresponsável, agora com base no art. 129 da Lei nº. 11.196, de 2005, conforme aventada pelos recorrentes em sede Recursal, consoante posicionamento recente deste Colegiado o qual também subscrevo, novamente explicitado no âmbito novamente do Acórdão CARF nº. 2101-003.148, onde a Relatora, Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa, assim estabelece, de forma bastante didática:

“(…)

A 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Processo nº. 10872.720118/2015-37, entendeu que o art. 129 da Lei nº. 11.196/2005 não se aplica para cessão de direitos de imagem, em Acórdão nº. 9202-011.586, assim ementado:

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 subsumido às hipóteses ali previstas.

O voto vencedor da Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira esclarece o posicionamento adotado na ocasião:

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. (grifo nosso)

Isso porque, [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 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 gerador².

Portanto, apesar de entender que seria possível a cessão da exploração do direito de imagem da pessoa física para a pessoa jurídica, entendo que a situação em tela agiu corretamente a fiscalização ao identificar a pessoa física como real sujeito passivo dos valores recebidos.

(...)"

30. Em síntese, firme nos fundamentos acima, seja pela impossibilidade jurídica de cessão de exploração econômica dos direitos de imagem a sociedade limitada, seja pelas características dos fatos apurados no caso em concreto, entendo que é de se rejeitar a possibilidade de oferecimento à tributação dos rendimentos sob análise (aleadamente oriundos de exploração econômica do direito de imagem do autuado) pela pessoa jurídica Ibson7 Empreendimentos Ltda. - EPP, restando correta a tributação dos rendimentos como auferidos pela pessoa física do autuado, tal como efetuada de Ofício pela autoridade lançadora, nada havendo a se prover quanto às alegações do contribuinte deduzidas no tópico.

4) Quanto à multa agravada/qualificada

31. Dada a identidade fática entre o caso em concreto ora discutida e a situação analisada no âmbito do já citado Acórdão Carf nº. 2101-003.148, entendo também plenamente aplicável a conclusão novamente daquele Acórdão que ora se atingiu quanto ao tema de multa agravada, *expressis verbis*:

"(...)

Portanto, o contrato previa pagamentos mensais, em valores fixos, a título de uso do direito de imagem, independentemente da sua utilização, e as previsões de prêmios são indicativos de natureza laboral de tais rendimentos e deixam evidente que o Contrato de Cessão de direito de imagem era simulado, o que permite a reclassificação dos rendimentos pela autoridade fiscal.

(...)

Portanto, entendo que a fiscalização, ao desconsiderar que os rendimentos pagos pelo clube à (...) eram decorrentes de cessão de direito de uso de imagem em razão da simulação verificada adotou procedimento correto, amparado pelo Código Civil e que, no presente caso, a simulação ficou comprovada, pois realmente ocorreu a desnaturalização dos contratos.

(...)"

32. Ou seja, a partir do já exposto no âmbito do presente voto, também concluo pela existência de conduta necessariamente dolosa perpetrada por recorrente (Ibson Barreto da Silva) e responsável solidária (Ibson7 Empreendimentos Ltda. – EPP), a partir de simulação de

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.

recebimento de recursos oriundos de exploração econômica da imagem do atleta pela pessoa jurídica solidária Ibson7, quando se estava, conforme evidências coligidas aos autos, diante de recebimentos/rendimentos de titularidade da pessoa física do Sr. Ibson Barreto da Silva.

33. Faço notar, ainda, que em nada socorre ao recorrente sua alegação de que o autuado só detinha 50% de participação social da empresa Ibson7 Empreendimentos Ltda. - EPP, na medida em que os demais sócios pertencem ao núcleo familiar próximo do recorrente autuado (mais especificamente, pai, mãe e irmã do Sr. Ibson).

34. Todavia, a partir da superveniência da Lei nº 14.689, de 2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, cediço que, nos termos do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, deve-se reduzir a multa a este patamar, aplicando-se o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica.

35. Assim, conclusivamente, diante do contexto e conclusões atingidas no sentido de simulação do receptor dos recebimentos/rendimentos e conseqüentemente do sujeito passivo da tributação, totalmente inaplicável que se cogite de possível conduta culposa, restando somente aplicável a retroatividade benigna decorrente da edição da Lei nº 14.689, de 2023, cabendo assim a redução do percentual aplicável da multa qualificada de 150% para 100%.

5. Quanto à compensação de valores recolhidos pela corresponsável

36. Quanto ao tema, entendo que assiste razão ao recorrente, uma vez que a reclassificação da titularidade dos rendimentos para a pessoa física do autuado não importa em alteração da capacidade contributiva, fazendo com que, caso não se reconheça a possibilidade de compensação de tais recursos, haja locupletamento indevido da Fazenda Pública por nova tributação de montantes já recolhidos, referentes a idênticos rendimentos.

37. Ainda, entendo que resta prejudicada a solução alternativa comumente aventada de possibilidade de pedido de restituição por Ibson7 Empreendimentos Ltda - EPP, em especial enquanto pendente a discussão administrativa, uma vez que, note-se, a pessoa jurídica solidária defende, ao longo de todo o iter processual, se estar diante de tributo por ela devido e recolhido, adotando tese, assim, incompatível com a formalização de pedido de restituição, sob pena de configuração de *venire contra factum proprium*.

38. Acompanho, dessarte, quanto ao tema, posicionamento anteriormente prevalecente no âmbito da 2ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, representado pelo trecho a seguir, de lavra do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, no âmbito do Acórdão Carf nº 9202-002.764, de 06 de agosto de 2013, onde assim se concluiu:

“(…)

Entendo que, tendo sido desconsiderada a validade de um ato simulado, devem ser também desconsiderados todos seus efeitos e buscados os efeitos do ato dissimulado. Ora, a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica, referentes à

atividade que – de acordo com a própria fiscalização – não teria sido por ela exercida, é uma mera consequência lógica e necessária ao lançamento.

De outra forma, penso que não realizar a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica aos valores devidos pela pessoa física, decorrentes da mesma atividade, seria uma incoerência interna, desconsiderando-se somente uma parte do ocorrido.

(...)”

39. Como fundamentação adicional, verifico que a autuação ora discutida se deu com responsabilidade solidária entre a pessoa física do Sr. Ibson Barreto da Silva e a pessoa jurídica Ibson7 Empreendimentos Ltda. - EPP, de modo que aplicável, em meu entendimento, também as seguintes considerações de declaração de voto Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, no âmbito do Acórdão CARF nº. 9202-011.353, de forma a que, a partir do disposto no art. 125, I do CTN, se torne mandatário o aproveitamento dos recursos ora defendido. Ainda, também respaldada pelo excerto a seguir a tese ora adotada, *verbis*:

“(...

O tema que analiso é se devem ser aproveitados os valores dos tributos que foram recolhidos pela pessoa jurídica, a partir de suas receitas declaradas, sendo essas exatamente os montantes que se relacionam com a base de cálculo dos rendimentos considerados como omitidos pela pessoa física ao se valer da estrutura da pessoa jurídica, o que teria sido feito de forma inadvertida, na visão fiscalizadora. Observe-se que a fiscalização “reclassifica” as receitas da pessoa jurídica como sendo, em verdade, rendimentos da pessoa física.

Da pessoa física passou a ser exigido o recolhimento de IRPF, calculado a partir de todos os valores recebidos pela pessoa jurídica, considerou-se, assim, que a pessoa física omitiu rendimentos, sequer os declarando em sua declaração de imposto de renda. De seu lado, a pessoa jurídica declarou todos os valores que recebeu e reconheceu tais montantes como receitas próprios da atividade de seu objetivo social e recolheu os tributos relacionados IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Sendo a base de cálculo e os fatos relacionados, interligados, pode-se aproveitar? Deve-se deduzir os valores já recolhidos ao erário fazendário?

(...)

Vale dizer, em caso de interposição de pessoa, como ocorre exemplificativamente quando se reclassifica receitas de pessoa jurídica para rendimentos de pessoa física, é dever da autoridade lançadora formalizar a imputação de responsabilidade solidária da pessoa jurídica interposta por interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

Isto, na forma da Instrução Normativa RFB n.º 1.862, de 27 de dezembro de 2018.

Aliás, tivesse a autoridade lançadora agido como deveria ser – imputado a responsabilidade solidária para a pessoa jurídica alegada interposta –, aplicar-

se-ia o inciso I do art. 125 do CTN ao caso concreto, de modo a aproveitar os pagamentos. Dispõe a norma:

“Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais”. (grifo nosso)

(...)

É, por isso, especialmente por coerência normativa, a partir da premissa fática construída pelo lançamento de ofício, que vincula a pessoa física com a pessoa jurídica no contexto da interposição de pessoa jurídica na relação, havendo atos simulados (receita da pessoa jurídica e os consequentes recolhimentos) e o ato dissimulado (a renda da pessoa física omitida), inclusive sobre o viés do princípio da capacidade contributiva, contido no § 1º do art. 145 da Constituição Federal, que entendo pelo aproveitamento ou pelo dever de lançar exclusivamente a diferença não recolhida por força da utilização da interposta pessoa.

Importa se ater à capacidade contributiva, a qual se traduz em duplo aspecto, quais sejam: (i) o substantivo, em que a graduação do caráter pessoal do tributo ocorre “segundo a capacidade econômica” do contribuinte, não se podendo lhe exigir mais do que o “saldo” devido; e (ii) o adjetivo, na medida em que é facultado à Administração Tributária “identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”, havendo amplos instrumentos e poderes para buscar a verdade material e satisfazer a pretensão fiscal nos limites do aspecto substantivo, isto é, o dever de pagar tributos limitado ao “saldo” devido.

Ante o exposto, minha declaração de voto é para, na parte conhecida, no capítulo de aproveitamento dos tributos pagos pela pessoa jurídica, dar provimento ao recurso do contribuinte no sentido de reconhecer o dever de ocorrer o aproveitamento, competindo em liquidação do julgado conferir eventuais questões de disponibilidade do crédito.

(...)”

40. Assim, a partir do exposto, entendo que se deva dar provimento aos recursos voluntários quanto à matéria, de forma a reconhecer a necessidade de compensação dos valores recolhidos pela pessoa jurídica Ibson7 Empreendimentos Ltda. – EPP referentes aos rendimentos objeto de lançamento no ano-calendário de 2012, sujeita, todavia, à verificação de disponibilidade de créditos pela autoridade preparadora quando da liquidação do presente julgado.

6. Quanto à responsabilidade solidária de IBSON7 Empreendimentos Ltda. - EPP

6.1) Premissas

41. Inicialmente, quanto à matéria de existência interesse comum/imputação de responsabilidade solidária com fulcro no art. 124, I, do mesmo CTN, registro que há muito me alinho integralmente ao teor dos Pareceres Cosit nº. 04, de 2018 e PGFN/CRJ/CAT nº. 55, de 2009, na forma também adotada por diversos outros Conselheiros e Colegiados deste Conselho, consoante perfeitamente resumido pelo Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, quanto da prolação, pela 3ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Acórdão Carf nº. 9.303-011.474, de 15 de junho de 2021, *verbis*:

“(…)

Inicialmente, passo a expor meu entendimento sobre a interpretação da expressão “interesse comum” de que trata o artigo 124, inciso I do CTN. Neste sentido, compartilho do entendimento exposto no Parecer Normativo COSIT nº 4, de 10/12/2018, que abaixo, parcialmente, transcrevo:

“PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 04, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2018.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. EVASÃO E SIMULAÇÃO FISCAL. ATOS QUE CONFIGURAM CRIMES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. NÃO OPOSIÇÃO AO FISCO DE PERSONALIDADE JURÍDICA APENAS FORMAL. POSSIBILIDADE.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. **Deve-se comprovar o nexó causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.** (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única (“grupo econômico irregular”); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

(…)

Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes.

Atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica.

Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva.

Dispositivos Legais: art. 145, §1º, da CF; arts. 110, 121, 123 e 124, I, do CTN; arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995; arts. 167 e 421 do Código Civil.

(...).

Fundamentos Notas Introdutórias

[...]

8. A relação material da obrigação tributária é distinta da relação de responsabilização tributária a terceiro: a primeira decorre da incidência da regra-matriz de incidência tributária ao fato lícito e a segunda decorre da incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária a um fato, muitas vezes ilícito (não obstante na substituição tributária a responsabilização já ocorrer automaticamente com o fato jurídico tributário).

(...).

Sobre o Interesse Comum

11. A terminologia "interesse comum" é juridicamente indeterminada. A sua delimitação é o principal desafio deste Parecer Normativo. Ao analisá-la, normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico.

11.1. O interesse econômico aparentemente seria no sentido de que bastaria um proveito econômico para ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN.

11.2. O interesse jurídico, por sua vez, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Para tanto, as pessoas deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica, não podendo estar em lados contrapostos (como comprador e vendedor, por exemplo).

11.3. Ambas as construções doutrinárias são falhas e não devem ser aplicadas no âmbito da RFB, pois tenta-se interpretar um conceito indeterminado com outro conceito indeterminado.

12. Como norma geral à responsabilidade tributária, o responsável deve ter vínculo com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou.

(...)

12.1. Exemplificando: na responsabilidade por substituição tributária, o vínculo deve ser com o fato tributário, quando é própria, ou com a pessoa, quando atua como agente de retenção, não obstante na maioria dos casos conter ambos os vínculos. Já na responsabilização cujo antecedente é um ato ilícito, o vínculo com a pessoa está sempre presente, como se vê na lista das que podem ser responsabilizadas pelos arts. 134 e 135 do CTN.

13. Voltando-se à responsabilidade solidária, o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta. (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)

(...).

19. Destarte, além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desprezita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo)".

Assim, a solidariedade prevista no artigo 124, I, do CTN, é uma hipótese de responsabilidade por transferência, não restrita apenas aos atos lícitos por pessoas que se encontram no mesmo lado da relação jurídica, mas também quando se identifica um interesse comum em atos ilícitos almejando a supressão indevida de tributos. O parecer traz, exemplificativamente, três situações: grupo econômico irregular, cometimento de ilícito tributário doloso vinculado ao fato gerador (crimes contra a ordem tributária, por exemplo) e planejamento tributário abusivo.

(...)"

42. Acresça-se aos excertos supra do Parecer Normativo Cosit nº. 04, de 2018, os seguintes itens daquele ato normativo, ao qual também acedo integralmente:

"(...)

14.1. Ora, não se pode cogitar que o Fisco, identificando a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilizasse quem tentasse ocultá-lo ou manipulá-lo para escapar de suas obrigações fiscais.

14.2. Na linha aqui adotada, ocorrendo atuação conjunta de diversas pessoas relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária (principalmente mediante atuação ilícita), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária, (...)

(...)

15. Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da consultante no sentido de ser possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada. Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

(...)

Cometimento de ilícito tributário doloso vinculado ao fato gerador. Evasão fiscal. Atos que configuram crimes.

26. Preliminarmente, esclareça-se um fato: não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário (vide item 13.1), uma vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo³. Há, portanto, em seu antecedente a ocorrência do ato ilícito, que necessariamente implica também a comprovação de vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários.

26.1. O elemento doloso, por sua vez, constitui-se na vontade consciente de realizar o elemento do tipo ilícito. Seria a fraude, no sentido *latu* da palavra.

26.2. Como exaustivamente visto no presente parecer, o mero interesse econômico não pode ensejar a responsabilização solidária. Do mesmo modo, há que estar presente vínculo não só com o fato, mas também com o contribuinte ou com o responsável por substituição (vide item 15). (...)

(...)"

³ A situação aqui é distinta da responsabilidade tributária a que se refere o art. 135 do CTN, cuja configuração do ato ilícito pode se dar tanto por condutas dolosas como culposas, conforme consta do Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº55/2009: "A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de "infração de lei" (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa)."

6.2 Análise

43. Assim, passo, à luz das premissas supra, à análise da acusação formalizada pela autoridade fiscal, ou seja, verificando-se a pertinência ou não da imputação realizada à Ibson7 Empreendimentos Ltda. – EPP:

43.1) Preliminarmente, constata-se que há nexos causal cristalino entre a participação individual ativa da corresponsável (Ibson7 Empreendimentos Ltda. – EPP), através da formalização de contratos junto a contrapartes (Santos FC, CR Flamengo e Nike), recebimento de valores e posterior declaração de rendimentos que se configuraram, na forma do presente voto, titularizados pela pessoa física do Sr. Ibson Barreto da Silva, assim se configurando a corresponsável solidária em sujeito essencial para a configuração da situação jurídica simulada e prejudicial ao Fisco ora constatada;

43.2) Ressalte-se que o referido interesse comum estabelecido pelo art. 124, I do CTN, não depende de que as pessoas se encontrem no mesmo lado da relação jurídica, sendo o dispositivo também aplicável sempre que se identifica um interesse comum em atos ilícitos almejando a supressão indevida de tributos, como é o caso do arranjo jurídico analisado entre Ibson Barreto da Silva e Ibson7 Empreendimentos Ltda. – EPP.

44. Assim, conclui-se, que houve, contrariamente ao que quer fazer crer a recorrente solidária, participação fundamental e consciente (através de condutas comissivas da corresponsável) para a configuração da situação jurídica vinculada à indevida classificação dos valores objeto de lançamento e geradora de economia tributária ilícita.

45. Dessarte, a partir de tudo quanto exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário da empresa Ibson7 Empreendimentos Ltda. – EPP quanto ao tema, mantendo sua responsabilidade solidária quanto ao crédito constituído.

7. Conclusão.

46. Conclusivamente, diante do exposto, voto por conhecer dos Recursos Voluntários, rejeitar as preliminares de nulidade e por dar-lhes parcial provimento, para:

a) reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, a partir da retroatividade benéfica do percentual estabelecido pela Lei n.º 14.689, de 2023 e

b) determinar o abatimento dos valores recolhidos pela pessoa jurídica Ibson7 Empreendimentos Ltda. – EPP, referentes aos rendimentos objeto de lançamento no ano-calendário de 2012. Sujeita tal compensação, todavia, à verificação de disponibilidade de créditos pela autoridade preparadora quando da liquidação do presente julgado.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, redator designado

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente quanto ao aproveitamento dos recolhimentos efetuados na pessoa jurídica.

O ilustre relator entendeu pela possibilidade de compensação dos tributos recolhidos na pessoa jurídica e reclassificados na pessoa física. Entretanto, nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, o crédito, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá ser objeto de compensação de débitos **próprios**. Ou seja, o crédito e o débito que se pretende compensar devem ser de um mesmo sujeito passivo.

Nesse sentido, destaca-se a jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA EMPRESTADA. PROVA LÍCITA.

É possível o aproveitamento da prova emprestada de outro processo, no qual não tenha sido parte aquele contra quem se pretenda fazê-la valer, desde que garantido o contraditório por ocasião da impugnação ao lançamento.

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.

(Processo nº 11060.723259/2016-18, Acórdão nº 9202-011.161, 2ª Turma da CSRF, Relator Mauricio Nogueira Righetti, julgado em 29/02/2024)

APROVEITAMENTO DE VALORES PAGOS. PARTICIPAÇÃO DE INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA. DESCONSIDERAÇÃO. SUJEITO PASSIVO É O REAL BENEFICIÁRIO DA OPERAÇÃO.

Ocorrida a desconsideração da participação da pessoa interposta na operação, com a conseqüente tributação em face do seu real beneficiário, não é possível o aproveitamento do que foi pago na pretensão original dos envolvidos na operação autuada.

(Processo nº 10314.723159/2017-72, Acórdão nº 9202-011.583, 2ª Turma da CSRF, Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, julgado em 27/11/2024)

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. RECLASSIFICAÇÃO. APROVEITAMENTO. TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA.

Merece ser conhecido o recurso especial interposto contra acórdão que, em situação fática similar, conferir à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, observados os demais requisitos previstos nos arts. 118 e 119 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

RECURSO ESPECIAL DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. PREQUESTIONAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

Não merece ser conhecido o recurso especial interposto pelo responsável solidário quando a matéria sequer foi debatida no acórdão recorrido, porquanto ausente o inarredável requisito do prequestionamento.

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA. PESSOA JURÍDICA. PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os pedidos de compensação e restituição ostentam rito próprio, não se afigurando possível a sua análise no bojo de processo de lançamento de crédito tributário, especialmente quando o crédito a que se pretende compensar é oriundo de terceiros.

(Processo nº 19515.720502/2016-54, Acórdão nº 9202-011.431, 2ª Turma da CSRF, Relatora Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, julgado em 21/08/2024)

Nesse aspecto, compete ao contribuinte promover os pedidos de restituição e compensação observando os procedimentos e regramentos próprios e caberá à autoridade administrativa analisar e, se for o caso, homologar o pedido de restituição e/ou compensação.

Dessa forma, rejeita-se o pedido de aproveitamento dos valores pagos pela pessoa jurídica e reclassificados na pessoa física.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para reduzir a penalidade ao patamar de 100%, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto