



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15540.720187/2014-35
ACÓRDÃO	2401-012.348 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RODRIGO OLIVEIRA DE BITTENCOURT
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

INCONSTITUCIONALIDADE. DECLARAÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei (Súmula CARF nº 2).

CAUSA MADURA. IMEDIATO JULGAMENTO.

Estando o processo em condições de imediato julgamento, é cabível decidir desde logo a alegação de ilegitimidade passiva, deixando de se decretar a nulidade da decisão recorrida por omissão no exame do pedido em questão.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

INTERESSE COMUM. ATO ILÍCITO. PARECER NORMATIVO COSIT Nº 4/2018.

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.

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

Os rendimentos obtidos pelo contribuinte em virtude de exploração de direito personalíssimo vinculados ao exercício da atividade esportiva devem ser tributados na declaração da pessoa física, que é de fato aquela que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo

fato gerador, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

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

Havendo reclassificação de receita auferida por pessoa jurídica interposta para um rendimento da pessoa física, não é cabível aproveitamento no lançamento de ofício, bem como não é cabível compensação ou restituição do recolhido pela pessoa jurídica no bojo do processo administrativo de lançamento de crédito tributário, eis que os contribuintes são distintos e não há previsão na legislação tributária a amparar a pretensão.

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

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo-a ao percentual de 100%. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite e Leonardo Nuñez Campos que davam provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Márcio Henrique Sales Parada que dava provimento parcial ao recurso em maior extensão para excluir a qualificadora da multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marcio Henrique Sales Parada, Elisa Santos Coelho Sarto, Leonardo Nunez Campos e Miriam Denise Xavier.

RELATÓRIO

Trata-se de processo a veicular Recursos Voluntários (e-fls. 1385/1405 e 1412/1434) interpostos em face de Acórdão (e-fls. 1337/11360) que julgou improcedentes impugnações contra Auto de Infração (e-fls. 05/19), referente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), ano(s)-calendário 2010, 2011 e 2012, lavrado por omissão de rendimentos recebidos de Unimed-Rio, Fluminense Football Club e Adidas do Brasil Ltda advinda de irregular cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem via Bittencourt Esportes Ltda (multa de 150%). O lançamento foi cientificado em 21/07/2014 (e-fls. 468 e 472). O Relatório Fiscal consta das e-fls. 20/31, transcrevo:

16. A referida cessão de direitos de imagem para BITTENCOURT ESPORTES LTDA é reputada inexistente materialmente, não surtindo efeitos tributários, haja vista a natureza jurídica do direito de imagem, conforme analisado a seguir.

17. O direito à imagem constitui direito personalíssimo, indisponível e intransmissível, protegido pela Constituição Federal no art. 5º, incisos V, X e XXVIII, 'a'. Como tal, não pode ser alienado e apenas seu titular pode dele fruir e dispor.

18. O direito de imagem é uma das vertentes do direito da personalidade, tal como caracteriza o artigo 20 do Código Civil, incluído dentre os artigos que tratam do direito de personalidade.

19. O próprio Código Civil, em seu artigo 11, estabelece a intransmissibilidade dos direitos da personalidade (dos quais, o direito à imagem é parte integrante), salvo previsão legal em contrário.

20. 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.

21. Portanto, a empresa BITTENCOURT ESPORTES 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.

22. Conforme analisado anteriormente nos parágrafos 8 e 9, verifica-se a vinculação da vigência dos contratos firmados com a UNIMED-RIO e FLUMINENSE FOOTBALL CLUB à relação de trabalho do jogador com o FLUMINENSE, 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 o clube, na qualidade de jogador, evidenciando o caráter pessoal dessa relação e conseqüentemente dos rendimentos.

(...)

25. 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.

(...)

32. Estabelecida a natureza personalíssima dos direitos de imagem de RODRIGO OLIVEIRA DE BITTENCOURT, a descrição dos fatos aponta a ocorrência, em tese, de simulação por parte dos contratantes e beneficiários (autuado, clube e empresa contratante), em cujo cerne está o dolo de fraudar o pagamento de ônus fiscais (além de trabalhistas e previdenciários).

Nas impugnações do contribuinte e da responsável solidária Bittencourt Esportes Ltda (e-fls. 482/497 e 901/918, respectivamente), foram abordados os seguintes capítulos:

- (a) Direito de imagem.
- (b) Base de cálculo.
- (c) Compensação.
- (d) Multa.

Na impugnação da responsável solidária (e-fls. 901/918), foi abordado ainda o seguinte capítulo:

- (e) Ilegitimidade passiva.

A seguir, transcrevo do Acórdão recorrido (e-fls. 1337/1360):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

JOGADOR DE FUTEBOL CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA DO RENDIMENTO. IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE PESSOA JURÍDICA INTERMEDIÁRIA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Remuneração decorrente de contrato de cessão de direitos de imagem de jogador de futebol paga pelo clube desportivo ou por seu patrocinador deve ser tributada na pessoa física do titular do direito em razão da natureza salarial do rendimento.

Jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho firmou-se em considerar o direito de imagem, ainda que estabelecido em contrato separado do contrato de trabalho, com condições, direitos e deveres específicos, de acordo com a previsão contida no art. 87-A da Lei nº 9.615/98, introduzido pela Lei nº 12.395/11, como acessório ao contrato de trabalho, devendo integrar a remuneração do profissional jogador.

O art. 129 da Lei 11.196/2005 é aplicável apenas nos casos de prestação de serviços intelectuais e quando todos os sócios encontram-se revestidos de condições legais para a prestação dos serviços oferecidos pela sociedade.

Embora admita que serviços personalíssimos possam ser tributados na pessoa jurídica, a norma legal não alberga os atos praticados por apenas um dos sócios em seu proveito cuja execução independa da estrutura da pessoa jurídica.

TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO COM O IMPOSTO DE RENDA EXIGIDO NA PESSOA FÍSICA.

IMPOSSIBILIDADE.

O art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 11.051, de 2004, não admite a compensação de créditos com débitos de terceiros. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

Aplicável a multa de ofício qualificada quando presentes nos autos elementos suficientes de prova da utilização de contratos de cessão de direitos de imagem para encobrir pagamentos de salário com o único objetivo de afastar-se da tributação na pessoa física para beneficiar-se de tributação mais favorecida na pessoa jurídica.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Acórdão foi cientificado em 20/06/2016 (e-fls. 1377 e 1439) e os recursos voluntários (e-fls. 1385/1405 e 1412/1434) interposto em 20/07/2016 (e-fls. 1384 e 1412), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. Efetuada a intimação em 20/06/2016, o recurso é tempestivo.
- (b) Nulidade. A acusação fiscal, reconhecendo a validade e a natureza jurídica distinta do contrato de exploração da imagem, apenas considerou que os rendimentos recebidos a título de cessão de direito de imagem não poderiam ser transmitidos à terceira pessoa, mas a decisão recorrida inova ao sustentar o lançamento na imputação de se tratar de verba salarial, conforme decisões da Justiça do Trabalho. Há contradição dos fundamentos do acórdão. Por um lado, sustenta não haver previsão legal para a exploração econômica da imagem via pessoa jurídica, devidamente constituída para esse fim. Por outro lado, afirma que, mesmo havendo disposição legal expressa que possibilite a exploração da imagem por pessoa jurídica, a jurisprudência dos tribunais trabalhistas estaria obstaculizando essa atividade em razão da suposta natureza salarial. O lançamento fiscal em momento algum buscou atrelar o crédito tributário à pretensa natureza salarial dos valores percebidos, mas sim na alegada impossibilidade de dissociar a imagem da pessoa física e, por consequência, o

rendimento decorrente de ajuste de exploração da imagem deveria ser tributado, igualmente, na pessoa física. A manutenção do lançamento sobre fundamento inovador afronta os arts. 142 e 146, do CTN, além do art. 2º, Parágrafo Único, VII, e art. 50, II, e §1º, da Lei nº 9.784, de 1999, bem como revela a inconsistência da motivação do lançamento a se sustentar apenas por fundamentos não suscitados pela fiscalização. Deste modo, resta clara a nulidade do lançamento fiscal e da decisão recorrida, haja vista a manifesta alteração dos motivos que pautaram o lançamento fiscal — ato administrativo vinculado - em claro desrespeito aos princípios da ampla defesa e do contraditório. Ademais, a decisão padece de claros vícios de ordem lógica. Isso porque, ficou-se absolutamente omissa quanto aos fundamentos apresentados em sede de impugnação contra a atribuição de responsabilidade solidária, inclusive ao não analisar especificamente a Lei nº 12.395, de 2011, no sentido de reconhecer a licitude do contrato de cessão firmado com seu sócio e, por consequência, da efetiva exploração da imagem do atleta. Esse elemento, por si só, é causa de nulidade do acórdão recorrido.

- (c) Ilegitimidade passiva. A atribuição de responsabilidade solidária não deve se originar de meras presunções ou divergência de interpretação da legislação tributária, como configurado no caso em tela, mas pressupõe que seja comprovado, pelo Fisco, o interesse comum específico e a infração à lei. Resta clara a incoerência do lançamento, haja vista ter, por um lado, desclassificado as operações e forma de tributação da recorrente, em razão dos valores auferidos a título de direito de licenciamento da imagem, entendendo que esta existiria apenas para intermediar o recebimento destes valores, mas, sob outro prisma, imputa à mesma a solidariedade passiva para o cumprir integralmente com a obrigação tributária reputada incidente, relativamente aos mesmos fatos jurídicos que ensejaram a presente autuação e sem que, para isso, se considere os pagamentos realizados pela empresa, revelando verdadeiro absurdo e total discricionariedade da Administração Pública.
- (d) Direito de imagem. Como forma de centralizar as obrigações decorrentes da exploração da imagem, o atleta entendeu por bem constituir uma sociedade composta pelo mesmo e por mais um sócio. Contudo, a decisão recorrida sustenta que sujeito passivo se utilizou da simulação para suprimir a incidência tributária ou reduzir o pagamento de impostos. De uma simples análise dos instrumentos contratuais celebrados entre as partes envolvidas, percebe-se claramente a incoerência de qualquer uma das condições caracterizadoras da simulação (não correspondência entre real intenção das partes e o negócio declarado, havendo conluio para se enganar terceiros). Em outras palavras, não houve conluio entre as partes, pois elas manifestaram sua vontade unilateralmente, tendo em vista o interesse mútuo, tanto na exploração da

imagem pela pessoa jurídica, devidamente constituída para esse fim, quanto na utilização da imagem, nome, voz e apelido do atleta por terceiros interessados em vincular produtos ou serviços à figura do atleta, e não ao atleta em si. Não restou configurada a aludida dissimulação do pagamento pela imagem do jogador. Em nenhum momento objetivou-se causar danos ao erário através dos instrumentos contratuais celebrados, amparados por expressa disposição de lei, como revela a análise do art. 90, § 2º, da Lei nº 9.610/1998 c/c o art. 129, da Lei nº 11.196/2005. A imagem dos atletas profissionais é explorada como se artistas fossem, ou seja, a exploração da imagem do atleta se assemelha à participação dos artistas em trabalhos de televisão, cinema ou outros meios de comunicação. Por esse motivo, não há que se vincular a previsão do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 ao vínculo de natureza trabalhista, pois evidentemente se trata de atividades distintas. Ademais, para afirmar que o direito de imagem do atleta apenas pode ser explorado diretamente pela Pessoa Física dele, o acórdão utiliza como fundamento o fato de ambos os contratos - especial de trabalho e de licenciamento do direito de uso de nome, voz e imagem - serem comumente firmados e rescindidos na mesma ocasião. Mas é razoável e justificado que, normalmente, o Clube tenha interesse em explorar a imagem do atleta somente enquanto ele faz parte do seu quadro de jogadores. Quanto à valiosa inserção, na legislação societária, da figura da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), a decisão recorrida limitou o alcance da exploração econômica da imagem apenas às empresas constituídas sob a forma de EIRELL. Ou seja, o acórdão faz expressa restrição sem qualquer suporte legal, restringindo o alcance da norma, sem apresentar fundamento algum para afastar a possibilidade de constituição de pessoa jurídica para fins ora defendidos. Reforça-se, por isso, a possibilidade de exploração do direito de imagem por pessoa jurídica, devidamente respaldada no Código Civil, com o advento da Lei nº 12.441/2011, que inseriu o art. 980-A. O comando legal não poderia ser mais claro: o direito ao uso (exploração) da imagem pode ser cedido pelo atleta, pois constitui um direito patrimonial, móvel, passível de ser explorado por terceiros, nos estritos termos da legislação civil. Não se trata do direito moral da imagem, mas de sua expressão patrimonial, para fins publicitários. Esse é o teor do art. 92 da Lei nº 9.610/988, que reconhece expressamente a distinção existente entre o direito personalíssimo e o direito patrimonial, ambas as faces da exploração da imagem. O motivo para a constituição de uma pessoa jurídica, voltada à exploração da imagem do atleta, teve por fim: (i) promover a distinção entre o patrimônio, renda e despesas da empresa e de seus sócios; e (ii) limitar a responsabilidade da atividade ao capital social da respectiva empresa. O art. 129, da Lei nº 11.196/2005 é claro ao dispor que, para fins fiscais e previdenciários, os serviços de natureza artística, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a

designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas. Tanto é possível a exploração pela pessoa jurídica, que o próprio Poder Executivo, com intuito de aumentar a arrecadação, editou a MP 690/2015, quando pretendeu incluir o § 8º ao art. 27 da Lei 9.430/1996. Não fosse suficiente a clareza dos dispositivos acima, a legislação desportiva passou por recente alteração com o advento da Lei nº 13.155/2015, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal do Esporte (LRFE). O mesmo diploma alterou o art. 87-A da Lei Pelé, de modo a estabelecer o limite - antes inexistente - para o pagamento de valores a título de direito de imagem, passando a limitar em 40% da remuneração total paga ao atleta. Portanto, impõe-se a reforma do julgado recorrido para, nos exatos termos do art. 43 c/c art. 45, do Código Tributário Nacional, para o fim de reconhecer a legitimidade da pessoa jurídica constituída para explorar a imagem do atleta e, por isso, reconhecer a sua titularidade como contribuinte do imposto e dos demais tributos devidos pelas pessoas jurídicas.

- (e) Compensação. Há que se considerar os tributos recolhidos pela empresa *Bittencourt Esportes Ltda. - EPP.*, a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre as mesmas verbas que serviram de base para o lançamento do imposto na pessoa física. Pois, havendo a reclassificação das receitas tributadas pela empresa, os pagamentos de tributos, conseqüentemente indevidos devem ser considerados para fim de abater o pretense débito, sob pena de restar caracterizar o enriquecimento ilícito e sem causa, prática vedada pelo ordenamento jurídico pátrio, a teor do disposto nos arts. 884 e 885 do CC/20029 e afronta o princípio da moralidade da Administração Pública, inscrito no art. 2º, da Lei nº 9.784/9910, bem como dupla penalidade. Não se pode admitir, portanto, que se utilizem dois pesos e duas medidas para a mesma situação: (i) para se exigir tributação mais onerosa, a Fiscalização lança mão de enorme esforço de retórica para reclassificar as receitas tributadas pela pessoa jurídica; (ii) de outro lado, não leva em conta os tributos pagos indevidamente pela empresa, evitando, com isso, o abatimento do crédito tributário reputado como devido. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF, em casos similares, vem reconhecendo a necessidade de amortizar o crédito tributário apurado na pessoa física com os valores pagos pela pessoa jurídica. Assim, impõe-se a amortização do IR lançado em face da pessoa física com os valores recolhidos pela empresa *Bittencourt Esportes Ltda. - EPP.*, de acordo com as informações prestadas nos documentos anexados ao processo, calculados somente sobre as parcelas recebidas a título de direito de imagem, conforme planilha anexada na impugnação.
- (d) Multa. Não há nos autos qualquer elemento que denote ilicitude por parte da recorrente, no sentido de ocultar dados relativos às receitas auferidas por sua

pessoa jurídica, reputadas como rendimento tributável na pessoa física. A celebração dos acordos, portanto, não teve como objetivo o não pagamento de tributo, utilizando-se do artifício doloso em simular a vontade dos interessados. Não fosse isso, a pessoa jurídica não teria mantido contabilidade regular, apresentado suas declarações, como DIPJ's e DCTF's e, ainda, recolhido todos os tributos que entendia devido de acordo a sua interpretação da lei tributária. A manutenção da multa qualificada demanda a verificação do evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo, o qual, em regra, pressupõe uma conduta ilícita e dolosa. Logo, não restando comprovada, em primeiro lugar, a conduta ilícita e, em segundo plano, que o agir do contribuinte se deu no intuito de ludibriar a fiscalização sem um entendimento juridicamente sustentável, inaplicável será a cominação da multa qualificada, n^o patamar de 150%. Nesse sentido, o CARF vem reconhecendo a ausência de simulação em casos similares ao presente, afastando a sustentada multa qualificada, na linha dos julgados que motivou a aprovação da Súmula CARF n^o 14. Por fim, cumpre destacar, ainda, que a conduta do sujeito passivo deve ser analisada levando-se em consideração a interpretação restritiva da norma penal, de modo que não deve haver lacunas na comprovação do agir de forma ilícita, interpretando-se da maneira mais favorável ao autuado, em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade ou à sua graduação, consoante prescreve o art. 112 do CTN. Assim, requer o cancelamento da multa de ofício imputada face o erro escusável ou, subsidiariamente, reduzida para o percentual de 75%, à medida que não restou configurada qualquer conduta ilícita e tampouco o dolo na infração a ela imputada (**Súmula CARF n^o 14**).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 20/06/2016 (e-fls. 1377 e 1439), os recursos interpostos em 20/07/2016 (e-fls. 1384 e 1412) são tempestivos (Decreto n^o 70.235, de 1972, arts. 5^o e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento dos recursos voluntários, estando a exigibilidade suspensa (CTN, art. 151, III).

Nulidade. Na mesma linha da autoridade lançadora, o voto condutor do Acórdão de Impugnação adotou como fundamento principal a ausência de previsão legal a amparar a pretensão do recorrente, vejamos:

A Lei 12.441, de 11 de junho de 2011 acrescentou o art. 980-A à Lei 10.406/2002 (Código Civil) que possui a seguinte redação:

(...)

Como se vê, o §5º, do citado art. 980-A, tornou possível atribuir 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.

Destaque-se, também, que a Lei 9.615/98 (Lei Pelé) foi alterada pela Lei 12.395 de 16 de março de 2011 que lhe acrescentou o art. 87-A, com a seguinte redação:

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.

Posteriormente, por meio da Lei 13.155, de 2015 foi incluído o parágrafo único a este artigo limitando o valor recebido a título de cessão de direitos de imagem a 40% do total recebido pelo atleta.

Art. 87-A (...)

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)

Vê-se, portanto, que atualmente estão em vigor no ordenamento jurídico diplomas legais que em tese permitiriam a tributação na pessoa jurídica de rendimentos recebidos por prestação de serviços, inclusive 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, mas desde que constituída como empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), conforme estabelecido pelo art. 980-A da Lei 10.406/2002 (Código Civil).

Entretanto, essa possibilidade de tributação na pessoa jurídica deu-se apenas com a entrada em vigor do art. 980-A e tão-somente para aqueles que optaram pela constituição de empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) em nome do contribuinte, titular dos direitos explorados.

Ressalte-se que o art. 105 do Código Tributário Nacional determina que a legislação tributária deve ser aplicada apenas aos fatos geradores futuros e aos pendentes.

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Repita-se que, no caso em questão, foi utilizada, indevidamente, a sociedade civil com o único objetivo de tributação de rendimentos em benefício de apenas um dos sócios.

Resta claro, portanto, à vista do acima exposto que, nos moldes como foi constituída a empresa Bittencourt Esportes Ltda, a remuneração recebida pelo ora impugnante a título de cessão de direitos de imagem não poderia ser oferecida à tributação na pessoa jurídica.

A ausência de previsão legal que ampare a pretensão do impugnante não impede, ainda, que se aprofunde um pouco mais o estudo dessa matéria e se adentre no exame da jurisprudência emanada dos Tribunais Trabalhistas que consideram como de natureza salarial os rendimentos recebidos por força de contratos de cessão de direitos de imagem de jogadores de futebol, independentemente se os pagamentos foram intermediados por pessoa jurídica ou não.

Logicamente essa jurisprudência exorbita o direito trabalhista e impõe reflexos tanto no direito tributário como no previdenciário.

(...)

Corroborando, pois, a legalidade do lançamento a jurisprudência acima citada.

Verifica-se, destarte, que o fundamento principal veiculado no voto condutor da decisão recorrida é suficiente para lastrear a decisão e que ele está atrelado inequivocamente aos motivos alinhavados pela autoridade lançadora ao justificar o lançamento de ofício.

Logo, não prosperando a premissa de a decisão recorrida ter se lastreado apenas em argumentos inovadores, de plano, poderíamos rejeitar preliminar de nulidade, mas como ela se lastreia em mais dois argumentos, devemos analisá-los.

Primeiro, os recorrentes argumentam que o Acórdão de Impugnação deixou de apreciar a invocação da Lei nº 12.395, de 2011. Nesse ponto, cabe notar que a referência à jurisprudência trabalhista visou justamente aprofundar a anterior análise da alegação de defesa relativa à Lei nº 12.395, de 2011; alegação no sentido da licitude do contrato de cessão firmado pela empresa com seu sócio e consequente exploração pela empresa da imagem do atleta. Assim, almejou-se não apenas afastar tal alegação, mas também consignar a legalidade do lançamento sob o argumento de que tal cessão se constituiria em fraude à legislação trabalhista, devendo o direito de imagem integrar a remuneração do profissional jogador, “ainda que estabelecido em contrato separado do contrato de trabalho, com condições, direitos e deveres específicos, de acordo com a previsão contida no art. 87-A da Lei nº 9.615/98, introduzido pela Lei nº 12.395/11, como acessório ao contrato de trabalho”. O objetivo em tela aflora como evidente quando se considera a segunda parte da primeira ementa da decisão recorrida, vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

JOGADOR DE FUTEBOL CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA DO RENDIMENTO. IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE PESSOA JURÍDICA INTERMEDIÁRIA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Remuneração decorrente de contrato de cessão de direitos de imagem de jogador de futebol paga pelo clube desportivo ou por seu patrocinador deve ser tributada na pessoa física do titular do direito em razão da natureza salarial do rendimento.

Jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho firmou-se em considerar o direito de imagem, ainda que estabelecido em contrato separado do contrato de trabalho, com condições, direitos e deveres específicos, de acordo com a previsão contida no art. 87-A da Lei nº 9.615/98, introduzido pela Lei nº 12.395/11, como acessório ao contrato de trabalho, devendo integrar a remuneração do profissional jogador.

O art. 129 da Lei 11.196/2005 é aplicável apenas nos casos de prestação de serviços intelectuais e quando todos os sócios encontram-se revestidos de condições legais para a prestação dos serviços oferecidos pela sociedade. Embora admita que serviços personalíssimos possam ser tributados na pessoa jurídica, a norma legal não alberga os atos praticados por apenas um dos sócios em seu proveito cuja execução independa da estrutura da pessoa jurídica.

Note-se que em sede de preliminar de nulidade, não cabe apreciar a procedência ou não da argumentação da decisão recorrida, bastando constatar que a invocação da Lei nº 12.395, de 2011, foi enfrentada pelos julgadores de primeira instância.

Por fim, os recorrentes sustentam a nulidade da decisão recorrida a partir do argumento de ser omissa quanto aos fundamentos apresentados em sede de impugnação contra a atribuição de responsabilidade solidária, ou seja, omissa no exame do pedido de reconhecimento da ilegitimidade passiva. De fato, o voto condutor do Acórdão de Impugnação (e-fls. 1344/1630) não examinou o pedido em questão (e-fls. 904/906 e 918). Estando o presente processo em condições de imediato julgamento, considero cabível se decidir desde logo o mérito da alegação de ilegalidade da atribuição da sujeição passiva solidária, deixando de decretar a nulidade da decisão recorrida (Lei nº 13.105, de 2015, arts. 15 e 1.013, §3º, IV).

Rejeita-se, destarte, a preliminar de nulidade.

Ilegitimidade passiva. A imputação de responsabilidade solidária não se originou de mera presunção ou divergência de interpretação da legislação tributária, mas da alegação de interesse jurídico comum decorrente da atuação ilícita, no sentido a que se refere o Parecer Normativo Cosit nº 4, de 2018:

(...) 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.

Não há incoerência no lançamento, uma vez que, afirmando-se a atuação dolosa no sentido de, por meio de simulação, fraudar o pagamento de tributos, imputou-se a reponsabilidade solidária por interesse comum para a empresa que serviu de intermediária na cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem, celebrando contratos e emitindo notas fiscais, atos a constituir participação no ato ilícito que desfigurou a obrigação tributária (CTN, art. 124, I).

Logo, não prospera alegação de ilegitimidade passiva.

Direito de imagem. Os recorrentes sustentam a incoerência de simulação, eis que legítima a exploração da imagem do atleta profissional pela pessoa jurídica, devidamente constituída para esse fim (Lei nº 9.610, de 1998, arts. 90, § 2º, e 92; e Lei nº 11.196, de 2005, art. 129), inexistindo intuito de causar danos ao erário e sendo razoável a celebração e rescisão do contrato de exploração da imagem simultânea ao contrato de trabalho. Além disso, argumenta não haver suporte legal para a restrição da exploração econômica da imagem (expressão patrimonial e não moral) apenas às empresas constituídas sob a forma de EIRELI (Código Civil, art. 980-A). No seu entender, a edição da MP 690/2015, a pretender incluir o § 8º ao art. 27 da Lei 9.430, de 1996, e a evolução da legislação esportiva com o advento da Lei 13.155, de 2015, com alteração do art. 87-A da Lei Pelé a estabelecer limite ao direito de imagem em 40% da remuneração total paga.

A controvérsia em questão não é nova, tendo o Acórdão nº 9202-007.322, de 25 de outubro de 2018, analisado caso similar a também envolver contratos firmados por pessoa jurídica a explorar imagem de atleta profissional e a UNIMED-RIO e o FLUMINENSE FOOTBALL e cuja fundamentação do respectivo lançamento de ofício esposou a mesma linha adotada no Relatório Fiscal do presente Auto de Infração:

Quanto ao mérito, conforme descrição dos fatos pelo Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 412 a 441) o lançamento refere-se a valores pagos pela Unimed à empresa Dario L. Conca Empreendimentos Desportivos Ltda. a título de contraprestação pelo uso direito de imagem. Observou o relatório fiscal que o Contribuinte firmou com o Clube de Futebol Fluminense, no período de 09/01/2009 a 01/07/2011, contrato de trabalho pelo qual recebeu deste R\$ 592.217,95, em 2010 e R\$ 774.699,63, em 2011, valores estes que foram devidamente declarados como rendimentos tributáveis; que paralelamente a este contrato foi firmado contrato entre a empresa Dario L. Conca Empreendimentos Desportivos Ltda. e a Unimed Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda, então patrocinadora do clube Fluminense, que pagou à primeira, no ano de 2010, R\$ 2.450.000,00, e, em 2011, R\$ 3.210.000,00. A empresa Dario L. Conca Empreendimentos Desportivos Ltda, por sua vez, pagou ao Contribuinte valores a título de distribuição de lucros os quais foram por este declarados como isentos.

Entendeu a autoridade lançadora que os direitos de imagem não poderiam ter sido cedidos para a empresa Dario L. Conca Empreendimentos Desportivos Ltda. e que esta operação foi realizada apenas para que o contribuinte pudesse desfrutar de uma tributação mais favorecida.

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

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

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

I — de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II — de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior".

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

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

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

Esses parâmetros delimitam as possibilidades do legislador ordinário na definição do sujeito passivo da obrigação tributária e na forma de apuração do imposto, nas variadas situações possíveis de ocorrer no mundo real. A identificação do

contribuinte do imposto, portanto, não é uma questão de escolha, quer do Fisco, quer do contribuinte.

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

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

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

- a) honorários do livre exercício da profissão de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, contador e de outras que se lhes possam assemelhar. (Redação dada pela Lei nº 154, de 1947).
- b) proventos de profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais;
- c) remunerações dos agentes, representantes e outras pessoas que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria;
- d) emolumentos e custas dos serventuários de justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e Outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;
- e) corretagens e comissões dos corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos;
- f) Os lucros da exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções;
- g) ganhos da exploração de patentes e invenção, processos ou fórmulas de fabricação, quando o possuído auferir lucros sem as explorar diretamente (redação dada pela Lei nº 154, de 1947);
- h) (Suprimido pela Lei nº 154, de 1947).

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

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

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

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

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

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

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

Também não se pode afirmar que a cessão do direito de imagem pelo seu titular configure atividade de natureza mercantil, com fim especulativo de lucro. A imagem é atributo pessoal o qual dela não pode ser separado. Assim como os serviços personalíssimos não pode ser objeto de exploração comercial com o fim especulativo de lucro. É o caso, a propósito, da atividade de jogador de futebol, que só pode ser exercida pela pessoa física do atleta, jamais por uma pessoa jurídica. Em regra, portanto, a remuneração pelo uso do direito de imagem é rendimento da pessoa física do seu titular.

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

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

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

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

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

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

[...]

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

Parece, portanto, que, a partir da vigência do § 5º, do art. 980-A do novo Código Civil, há fundamento legal para a cessão do direito de exploração econômica do

direito de imagem por pessoa jurídica, com a condição de que esta seja uma EIRELI.

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

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

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

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

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

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

Cláusula Décima Quinta A CONTRATANTE poderá rescindir a presente contratação independentemente de qualquer aviso ou notificação, judicial ou não, na hipótese do vínculo de emprego do ANUENTE/ ACEITANTE, como atleta profissional de futebol ser suspenso ou vir a ser rescindido pelo Fluminense Football Club.

Ou seja, embora o contrato de cessão de uso do direito de imagem seja entre a UNIMED e a empresa Dario L. Conca Empreendimentos Desportivos Ltda. a

vigência do contrato depende da relação de emprego entre o Clube e a pessoa física do atleta. Isto é, embora alegadamente cedido o direito de imagem à empresa para sua exploração econômica, esta exploração econômica não pode ocorrer sem a ação do seu titular, a pessoa física.

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

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

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

Ante o exposto, conheço do recurso e, no mérito, dou-lhe provimento. Como, em razão do provimento integral ao recurso devido ao reconhecimento da legalidade da cessão do direito de imagem, outras questões arguidas na defesa, como a possibilidade de compensação dos valores correspondentes aos impostos e contribuições pagos pelas pessoas jurídicas não foram apreciadas, o processo deve retornar à instância à quo para exame dessas questões.

Cabe registrar que o § 5º do art. 980-A do Código Civil, na redação dada pela Lei nº 12.441, de 11 de julho de 2011, de plano, não se aplica ao caso concreto (a abranger também o ano-calendário de 2012), pois a Bittencourt Esportes Ltda não é EIRELI.

No caso em tela, não apenas a fundamentação do Relatório Fiscal é similar, mas também os argumentos recursais e as cláusulas contratuais firmadas com a UNIMED-RIO, transcrevo (e-fls. 57/76):

Cláusula Décima Primeira

Na hipótese do ANUENTE ACEITANTE voluntariamente romper o vínculo de emprego que mantém com o Fluminense Football Club, durante o período de vigência do presente contrato, ou naquela da CONTRATADA rescindir esta avença, estando ela em vigor, em quaisquer desses casos, esta última fica sujeita ao

imediatamente pagamento de multa correspondente ao somatório das importâncias já pagas pela CONTRATANTE, a título da remuneração do objeto deste instrumento e as demais despesas realizadas por esta com o licenciamento relativo ao ANUENTE ACEITANTE, inclusive com a assessoria negociada eventualmente contratada para celebração da licença objeto deste instrumento.

Cláusula Décima Segunda

A CONTRATANTE poderá rescindir a presente contratação, independentemente de qualquer aviso ou notificação, judicial ou não, na hipótese do vínculo de emprego do ANUENTE ACEITANTE, como atleta profissional de futebol, ser suspenso ou vir a ser rescindido, por justa causa, pelo Fluminense Football Club, ou, rescindido sem justa causa em razão da transferência do ANUENTE ACEITANTE para qualquer outra agremiação desportiva ou sociedade a esta equivalente.

Logo, até para manter uniformidade com o já decidido no caso similar em questão, adoto como razões de decidir o voto condutor do Acórdão nº 9202-007.322, destacando que no Acórdão nº 9202-011.585, de 28 de novembro de 2024, a maioria do colegiado afirmou o seguinte entendimento:

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

Nesse mesmo sentido, o acórdão 9202-007.322 desta 2ª Turma, assim ementado:

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

Por conseguinte, não merece reforma a decisão recorrida, devendo prevalecer a caracterização de simulação a fraudar o pagamento de tributos e, por conseguinte, a imputação da responsabilidade solidária.

Compensação. A argumentação do recorrente não prospera, eis que os recolhimentos foram efetuados em nome de contribuinte diverso, bem como inviável compensação ou restituição do recolhido pela pessoa jurídica no bojo do processo administrativo de lançamento de crédito tributário, conforme jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Data do fato gerador: 10/04/2008, 23/10/2009

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito caracteriza-se quando a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, e comprovado o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito.

TRIBUTO. RECOLHIMENTO INDEVIDO. PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. CONTRIBUINTES DISTINTOS. CRÉDITO DE TERCEIROS.

O recolhimento indevido de tributo efetuado por pessoa física constitui-se crédito dela, e caracteriza crédito de terceiros para diversa pessoa física, independente desta ter com aquela qualquer tipo de vinculação.

Não há previsão legal no atual ordenamento jurídico pátrio para aproveitamento de crédito de terceiros para compensar débito próprio.

Acórdão n° 9202-011.203, de 20 de março de 2024

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

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 consequente tributação em face do seu real beneficiário, não é possível o aproveitamento do que foi pago na pretensão original dos envolvidos na operação atuada.

Acórdão n° 9202-011.583, de 28 de novembro de 2024

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

(...)

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 n° 9202-011.427, de 21 de agosto de 2024

Multa. No presente caso concreto, como já demonstrado, restou comprovado o evidente intuito de fraude (Súmula CARF nº 14), sendo praticados atos dolosos e em evidente conluio, na medida em que se serviu de intermediária na cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem, a celebrar contratos (participando inclusive como anuente, ver contrato com UNIMED-RIO) e emitir notas fiscais, atos que desfiguraram a obrigação tributária, impondo-se a qualificação da multa (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, I, §1º, na redação da Lei nº 11.488, de 2007). Não cabe ao presente colegiado afastar, de forma originária, a aplicação das normas legais a reger a multa de ofício qualificada sob o fundamento de inconstitucionalidade (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 26-A; e Súmula CARF nº 2). Impõe-se apenas sua limitação ao percentual de 100%, diante do advento da Lei nº 14.689, de 2023.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR AS PRELIMINARES e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430 de 1996, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689, de 2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro