



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15540.720192/2014-48
ACÓRDÃO	2201-012.811 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de junho de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	CONSELHEIRO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL E LEANDRO DA FONSECA EUZEBIO

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2011, 2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO, OBSCURIDADE OU CONTRADIÇÃO. OCORRÊNCIA.

Os embargos de declaração são cabíveis em face de obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma, hipótese presente no caso concreto.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERRO DE CÁLCULO DO IMPOSTO. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento deve ser declarada quando não atendidos os preceitos do CTN e da legislação que rege o processo administrativo tributário no tocante à incompetência do agente emissor dos atos, termos, despachos e decisões ou no caso de preterição do direito de defesa e do contraditório do contribuinte.

ATLETA PROFISSIONAL. DIREITO DE IMAGEM. PERSONALÍSSIMO. INDISPONIBILIDADE RELATIVA.

O direito de imagem, a despeito de ser personalíssimo, possui aspecto patrimonial que retira sua absoluta indisponibilidade e permite a licença a terceiros para exploração econômica.

DIREITO DE IMAGEM. CESSÃO A PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. ART. 87-A DA LEI PELÉ.

O artigo 87-A da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé) prevê que o direito de imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil, inconfundível com o contrato especial de trabalho desportivo.

ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005. CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM. ATIVIDADE INTELECTUAL.

O exercício de atividade personalíssima por meio de pessoa jurídica é amparado pelo art. 129 da Lei 11.196/2005, que surgiu no ordenamento jurídico com a finalidade de viabilizar a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de natureza intelectual.

SIMULAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. DESPROPORÇÃO ENTRE SALÁRIO E LICENCIAMENTO. INSUFICIÊNCIA.

A caracterização da simulação exige a demonstração concreta da divergência entre a vontade declarada e a vontade real das partes, não bastando a desproporção entre os valores percebidos a título de salário e de licenciamento de imagem, parâmetro quantitativo positivado apenas pelo parágrafo único do art. 87-A da Lei nº 9.615/1998, incluído pela Lei nº 13.155/2015, inaplicável a fatos geradores pretéritos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para, sanando os vícios apontados no acórdão nº 2201-012.306, de 07/10/2025, manter a decisão original de rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Thiago Alvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernando Gomes Favacho (substituto[a] integral), Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração de conselheiro, apresentados em 13/12/2025 (fls. 549-554), em acórdão relatado por este conselheiro. Os embargos foram admitidos em despacho do Presidente desta Turma (fls. 555-554), em 30/01/2026, nos seguintes termos:

Trata-se de Embargos de Declaração apresentados, pelo contribuinte, em 10/07/2024, pelo contribuinte (fls. 1658-1664), em acórdão relatado por este conselheiro. Os embargos foram admitidos em despacho do Presidente desta Turma (fls. 1668-1672), em 01/10/2024, nos seguintes termos:

a) Contradição, omissão e obscuridade do voto por alteração da fundamentação em relação ao que foi decidido pelo colegiado em sessão de julgamento e registrado em ata publicada, ao ser acolhida de ofício preliminar de nulidade de cerceamento de defesa por alteração de critério jurídico que não foi objeto de questionamento ou suscitada pelo recorrente, tornando a decisão extra petita.

b) Contradição, omissão e obscuridade entre os fundamentos do voto que se encaminhou para o acolhimento da preliminar suscitada de ofício de alteração de critério jurídico, concluindo pela aplicação do artigo 59, § 3º do Decreto nº 1.235 de 1972, sem qualquer análise das questões meritórias apresentadas pelo contribuinte no recurso voluntário acerca da possibilidade de tributação dos rendimentos de cessão de direitos de imagem pela pessoa jurídica com base no artigo 129 da Lei nº 11.196 de 2005.

c) Contradição da ementa com a fundamentação do voto ao ser inserida na ementa matéria que não foi objeto de análise no voto, qual seja, a possibilidade da aplicação do artigo 129 da Lei nº 11.196 de 2005.

[...]

a) Contradição, omissão e obscuridade do voto por alteração da fundamentação em relação ao que foi decidido pelo colegiado em sessão de julgamento e registrado em ata publicada, ao ser acolhida de ofício preliminar de nulidade de cerceamento de defesa por alteração de critério jurídico que não foi objeto de questionamento ou suscitada pelo recorrente, tornando a decisão extra petita

A embargante alega que o acórdão incorreu em contradição, omissão e obscuridade ao acolher, de ofício, preliminar de nulidade de decisão da DRJ por alteração do critério jurídico, entende que houve preclusão quanto à tal argumento, uma vez que não foi trazido à lide administrativa pelo sujeito passivo em seu competente recurso.

Argumenta ainda que:

O voto adotou como fundamento para dar provimento ao recurso voluntário o fato de ter havido por parte da DRJ alteração dos motivos que embasam o lançamento, implicando em violação do direito de defesa do contribuinte, o que não seria permitido pelo artigo 146 do CTN.

No recurso voluntário o recorrente suscita uma única preliminar, qual seja, “nulidade do lançamento em virtude de erro no cálculo do imposto”, onde o Recorrente manifesta seu inconformismo diante da exigência do imposto de renda a alíquotas de até 27,5% em detrimento da forma adotada por ele de tributação da cessão de direito de imagem por pessoa jurídica à alíquota de 14,53%, sem o aproveitamento dos valores recolhidos pela pessoa jurídica.

Mesmo que tenha ocorrido a alegada alteração de critério jurídico pela DRJ, em momento algum no recurso voluntário o recorrente questiona ou apresenta preliminar de nulidade sobre esse fato, o que tornou a matéria preclusa, nos termos do artigo 17 c/c artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972, prevalecendo a decisão exarada pela DRJ nos seus exatos termos, pois a ausência de manifestação expressa do contribuinte sobre o fato é interpretada como aceitação do novo fundamento para a exigência do tributo.

Como a alegação de nulidade por cerceamento de defesa em razão da alteração de critério jurídico não foi suscitada pelo recorrente, não sendo matéria passível de reconhecimento de ofício pelo julgador, não pode o redator do voto vencedor suscitá-la, por ter-se operado a preclusão do direito de discuti-la.

Assim, ao acolher a preliminar de nulidade de ofício, os fundamentos do voto vencedor estão em flagrante contradição com o que foi decidido pelo colegiado e registrado em ata, repisando mais uma vez, que o colegiado rejeitou por unanimidade a única preliminar arguida pelo recorrente, correspondente à parte não vencida do voto.

(...)

Como não houve manifestação expressa por parte do recorrente aduzindo a alteração de critério jurídico pela decisão recorrida, tal matéria está preclusa, a decisão apontada no voto vencedor é extra petita e, por conseguinte, eivada de vício de julgamento por não estar de acordo com o pedido e nem com a decisão do colegiado registrada em ata, tornando-a passível de anulação.

Da leitura do inteiro teor do acórdão verifica-se que assiste parcial razão à embargante.

O voto vencedor após análise da nulidade da decisão da DRJ, concluiu pela aplicação do art. 59, §3º do Decreto nº 70.235, consoante registrado na conclusão do voto vencedor e ementa:

Parte final do voto vencedor:

Deste modo, seria ilícito, por violação ao art. 146, do CTN, se considerar nesta instância a diferença entre a remuneração e os valores a título de

licenciamento para manter um lançamento cujo motivo não versa sobre tal discrepância.

Não obstante a alteração de critério jurídico caracterizar hipótese de nulidade da decisão recorrida que o faz, aplica-se ao presente caso o art. 59, § 3º, do Decreto n.º 70.235/1972, razão pela qual entendo que deve ser dado provimento ao recurso.

Ementa:

NULIDADE. SUPERAÇÃO. MÉRITO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

Nos termos do § 3º do artigo 59 do Decreto 70.235/1979, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Todavia, como apontado pela embargante, tal preliminar não foi objeto do recurso voluntário, devendo ser analisada a arguição de ocorrência de preclusão, que não constou do julgamento.

Nesse sentido acolho parcialmente as alegações da embargante, em relação à ocorrência de omissão quanto à ocorrência de preclusão e possibilidade de reconhecimento de ofício da nulidade por cerceamento do direito de defesa.

b) Contradição, omissão e obscuridade entre os fundamentos do voto que se encaminhou para o acolhimento da preliminar suscitada de ofício de alteração de critério jurídico, concluindo pela aplicação do artigo 59, § 3º do Decreto nº 1.235 de 1972, sem qualquer análise das questões meritórias apresentadas pelo contribuinte no recurso voluntário acerca da possibilidade de tributação dos rendimentos de cessão de direitos de imagem pela pessoa jurídica com base no artigo 129 da Lei nº 11.196 de 2005

A embargante alega que o acórdão incorre em contradição, omissão e obscuridade entre os fundamentos do voto que encaminhou pelo acolhimento de preliminar suscitada de ofício de alteração do critério jurídico, concluindo pela aplicação do art. 59, §3º, do Decreto nº 70.235/72, sem, no entanto, realizar qualquer análise quanto às questões de mérito acerca da possibilidade de tributação dos rendimentos de cessão de direitos de imagem pela pessoa jurídica com fundamento no art, 129 da Lei nº 11.196/2005 trazidas pelo recorrente em seu recurso voluntário.

Argumenta que:

(...) na hipótese de ser considerado que o voto vencedor concluiu pelo provimento do recurso pelo acolhimento dos argumentos meritórios, desconsiderando completamente o extenso arrazoado sobre a nulidade por cerceamento de defesa por alteração de critério jurídico pela DRJ, há uma omissão no voto pois não foram analisados os argumentos meritórios apresentados no recurso voluntário, sintetizados nos seguintes tópicos:

III.2. DA POSSIBILIDADE DE EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DA IMAGEM POR PESSOA JURÍDICA DETIDA PELO SEU AUTOR e III.3. DA CARACTERIZAÇÃO DAS RECEITAS DE EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO DE IMAGEM DO RECORRENTE COMO RENDIMENTOS DO TRABALHO, nos quais o recorrente defende exclusiva e veementemente a possibilidade de tributação dos rendimentos de cessão de direitos de imagem pela pessoa jurídica com base no artigo 129 da Lei nº 11.196 de 2005, sobre os quais não há qualquer manifestação do redator no voto.

Da leitura do inteiro teor do acórdão verifica-se que assiste razão à embargante.

O voto vencedor destaca a nulidade da decisão da DRJ em decorrência da alteração dos fundamentos jurídicos do lançamento, todavia, conclui pela aplicação do art. 58, §3º do Decreto nº 70.235/72:

Parte final do voto vencedor:

Deste modo, seria ilícito, por violação ao art. 146, do CTN, se considerar nesta instância a diferença entre a remuneração e os valores a título de licenciamento para manter um lançamento cujo motivo não versa sobre tal discrepância.

Não obstante a alteração de critério jurídico caracterizar hipótese de nulidade da decisão recorrida que o faz, aplica-se ao presente caso o art. 59, § 3º, do Decreto n.º 70.235/1972, razão pela qual entendo que deve ser dado provimento ao recurso.

(Grifamos.)

Entretanto, da análise do inteiro teor do voto vencedor, não há manifestação acerca do entendimento da Turma do Colegiado quanto às alegações de mérito aventadas no recurso voluntário pelo sujeito passivo.

Assim, as alegações de omissão/obscuridade/contradição feitas pela embargante restam demonstradas.

c) Contradição da ementa com a fundamentação do voto ao ser inserida na ementa matéria que não foi objeto de análise no voto, qual seja, a possibilidade da aplicação do artigo 129 da Lei nº 11.196 de 2005

A embargante aponta ainda a existência de contradição entre a ementa e as conclusões do julgado:

Destaque-se, por fim, ainda que o voto não tenha se manifestado sobre essa questão do artigo 129 da Lei nº 11.196 de 2005, todavia a matéria restou registrada na ementa nos seguintes termos:

ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005. CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM. ATIVIDADE INTELECTUAL.

O exercício de atividade personalíssima por meio de pessoa jurídica é amparado pelo art. 129 da Lei 11.196/2005, que surgiu no ordenamento

jurídico com a finalidade de viabilizar a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de natureza intelectual.

De modo que resta configurada outra omissão/contradição entre os fundamentos do voto e a ementa do acórdão. Como tal matéria não foi tratada no voto, não pode subsistir na ementa para que esta reflita apenas os fundamentos adotados no voto.

Da leitura do inteiro teor do acórdão verifica-se que assiste razão à embargante.

A análise quanto à possibilidade de aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 constou apenas no voto vencido, e em sentido contrário ao verbete da ementa.

Do voto vencido se extrai o seguinte excerto:

Em vista dessas considerações, restou comprovado que em relação aos rendimentos auferidos com base nos supostos contratos de cessão de uso de imagem, formalmente celebrado entre as pessoas jurídicas “UNIMED-RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO” e “FLUMINENSE FOOTBALL CLUB”, com a interveniência das pessoas jurídicas “CHAMPION BARRA SPORT E MARKETING LTDA” (período de 01/2010 a 04/2010) e “LEANDRO EUZÉBIO SPORT E MARKETING LTDA” (período de 05/2010 a 12/2012), a verdadeira relação jurídico tributária se estabeleceu materialmente entre a pessoa física do Recorrente e tais empresas, não se aplicando à situação do interessado o disposto no artigo 129 da Lei nº 11.196 de 2005, mesmo após o julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66 pelo Supremo Tribunal Federal, que apenas reconheceu a sua constitucionalidade, mas não promoveu qualquer alteração ou mesmo deu margem à interpretação diversa. Do exposto, nada a prover neste tópico, não merecendo reparo o acórdão recorrido.

Por sua vez, no voto vencedor não há manifestação quanto à possibilidade de aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 ao caso em julgamento.

Portanto, restou demonstrada a contradição indicada pela embargante.

Conclusão

Pelo exposto, com fundamento no art. 116, do Anexo do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023, dou seguimento parcial aos Embargos de Declaração opostos pela conselheira, em relação aos seguintes pontos: a) omissão quanto à ocorrência de preclusão e possibilidade de reconhecimento de ofício da nulidade por cerceamento do direito de defesa; b) omissão/obscuridade/contradição em relação à análise das questões de mérito acerca da possibilidade de tributação dos rendimentos de cessão de direitos de imagem pela pessoa jurídica; c) contradição da ementa com a fundamentação do voto quanto à aplicação do artigo 129 da Lei nº 11.196 de 2005.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Alvares Feital**, Relator

Os Embargos são tempestivos, motivo pelo qual deles conheço.

O despacho de admissibilidade (fls. 555-562) reconheceu a existência de (a) omissão quanto à ocorrência de preclusão e possibilidade de reconhecimento de ofício da nulidade por cerceamento do direito de defesa; (b) omissão/obscuridade/contradição em relação à análise das questões de mérito acerca da possibilidade de tributação dos rendimentos de cessão de direitos de imagem pela pessoa jurídica; (c) contradição da ementa com a fundamentação do voto quanto à aplicação do artigo 129 da Lei nº 11.196 de 2005. Na sequência cada um dos tópicos será analisado individualmente.

Da alegada alteração de critério jurídico

Conforme registrado em ata e reproduzido no dispositivo do acórdão embargado, o colegiado rejeitou, por unanimidade, a única preliminar arguida no recurso voluntário, qual seja a nulidade do lançamento por erro no cálculo do imposto, e, no mérito, por maioria, deu provimento ao recurso voluntário. O voto vencedor fundamentou o provimento no reconhecimento, de ofício, de nulidade da decisão recorrida por alteração de critério jurídico (art. 146 do CTN), conjugado à aplicação do art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/1972.

Reexaminada a questão à luz dos embargos, a hipótese dos autos não configura, a rigor, a alteração de critério jurídico vedada pelo art. 146 do CTN. O Termo de Verificação Fiscal (fls. 13-28) não se limitou a afirmar a impossibilidade lógico-jurídica da cessão do direito de imagem à pessoa jurídica, mas imputou expressamente ao contribuinte a prática de simulação, invocando o art. 167 do Código Civil e qualificando a multa de ofício com fundamento nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964. A decisão recorrida, ao manter a exigência sob o argumento da simulação, que foi ilustrada, dentre outros elementos, pela desproporção entre os valores percebidos a título de salário e a título de licenciamento, moveu-se no interior da mesma imputação que estrutura o lançamento, agregando-lhe reforço argumentativo, sem propriamente substituir o seu motivo. O critério jurídico do lançamento (a reclassificação, na pessoa física, de rendimentos formalmente atribuídos à pessoa jurídica, em razão de simulação) permaneceu o mesmo. Não há, portanto, mudança de critério jurídico a ser pronunciada.

Deste modo, o vício apontado no item “a” dos embargos é sanado mediante a supressão, do acórdão embargado, de toda a fundamentação relativa à alteração de critério jurídico e à nulidade da decisão recorrida, inclusive da invocação do art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/1972, que dela era decorrente. A fundamentação do provimento passa a ser, exclusivamente, a fundamentação de mérito exposta na sequência.

Do mérito: a tributação dos rendimentos decorrentes do licenciamento do direito de imagem (item “b” dos embargos)

A questão central devolvida a este colegiado pelo recurso voluntário consiste em saber se os rendimentos pagos pela UNIMED-RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO e pelo FLUMINENSE FOOTBALL CLUB à pessoa jurídica LEANDRO EUZÉBIO SPORT E MARKETING LTDA, a título de licenciamento do uso de nome, voz e imagem do atleta deveriam ser tributados na pessoa física do recorrente, como rendimentos do trabalho, ou poderiam sê-lo na pessoa jurídica, como receita decorrente da exploração econômica do direito de imagem de terceiros.

A premissa de que o direito de imagem seria absolutamente intransmissível e, portanto, insusceptível de exploração por pessoa jurídica interposta não encontra suporte no ordenamento jurídico vigente à época dos fatos.

O art. 87-A da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé), introduzido pela Lei nº 12.395/2011, prevê expressamente que o direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado mediante ajuste contratual de natureza civil, distinto do contrato especial de trabalho desportivo. O dispositivo é claro ao autorizar que o próprio atleta ceda ou explore o uso de sua imagem, o que pressupõe necessariamente a possibilidade de que essa cessão ou exploração se dê por meio de estrutura jurídica por ele controlada.

O direito de imagem, embora personalíssimo quanto à sua titularidade, dado que ninguém pode ceder a imagem a outrem (mas apenas licenciá-la), possui dimensão patrimonial que admite disposição pelo titular. A indisponibilidade absoluta caracteriza apenas o aspecto moral do direito de personalidade. O aspecto patrimonial é, por outro lado, disponível por natureza. O titular pode autorizar o uso de sua imagem e licenciar essa exploração a terceiros, inclusive por meio de pessoa jurídica de sua titularidade ou da qual seja sócio, que age como veículo da exploração econômica autorizada pelo próprio detentor do direito.

O recorrente sustenta em seu recurso voluntário que os rendimentos decorrentes do licenciamento de sua imagem por pessoa jurídica de sua titularidade sujeitam-se ao regime do art. 129 da Lei nº 11.196/2005:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

O entendimento deste colegiado é o de que o dispositivo se aplica ao modelo contratual adotado pelo contribuinte. Em primeiro lugar, a exploração econômica da imagem do atleta profissional não se confunde com a prestação dos serviços desportivos em si. Ao lado do aspecto cultural que existe no contexto da influência da imagem, os resultados relacionados à sua exploração requerem a utilização do intelecto, o que atrai a incidência da norma. Em segundo lugar, o próprio texto legal admite a prestação “em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de

serviços”, o que afasta a objeção, acolhida pela decisão de primeira instância, de que a composição societária ou o caráter personalíssimo da imagem própria impediriam a tributação na pessoa jurídica. Registre-se, por fim, que a constitucionalidade do art. 129 foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66.

Neste sentido, as seguintes decisões deste Conselho:

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2007, 2008

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, porque atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, bem como os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

AUTORIDADE FISCAL DE JURISDIÇÃO DIVERSA DO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DO CONTRIBUINTE. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 27.

"É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo" (Súmula CARF nº 27).

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substanciosa impugnação, abrangendo não só questão preliminar como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA SALARIAL.

Os valores fixos e mensais pagos pelo clube ao contribuinte, jogador de futebol, através de empresa constituída para esse fim, não pode ser considerado como retribuição pelo direito de uso de imagem de forma a não integrar os rendimentos tributáveis do contribuinte, se constatado que a remuneração paga pela licença seja mera contrapartida do trabalho do atleta, incidindo, no caso, o imposto de renda na pessoa física sobre tais rendimentos.

ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO AUTÔNOMO E INDEPENDENTE DO CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA CIVIL. APLICAÇÃO DO ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005.

Quando demonstrado que se trata de um contrato eminentemente civil, por ser autônomo e independente do contrato desportivo firmado entre o atleta e o clube que detêm seus direitos federativos, é possível a tributação dos rendimentos na pessoa jurídica detentora dos direitos de uso da imagem do atleta, com base no art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE DIREITOS ECONÔMICOS DE ATLETA.

Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

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

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

Número da decisão: 2202-003.682

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Não é nulo o lançamento que contém clara e precisa descrição dos fatos.

A irresignação sobre a materialidade é matéria de mérito. ATLETA PROFISSIONAL. DIREITO DE IMAGEM. PERSONALÍSSIMO. INDISPONIBILIDADE RELATIVA.

O direito de imagem, a despeito de ser personalíssimo, possui aspecto patrimonial que retira sua absoluta indisponibilidade e permite a licença a terceiros para exploração econômica.

DIREITO DE IMAGEM. CESSÃO A PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. ART. 87-A DA LEI PELÉ.

O artigo 87-A da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé) prevê que o direito de imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil, inconfundível com o contrato especial de trabalho desportivo.

ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005. CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM. ATIVIDADE INTELECTUAL.

O exercício de atividade personalíssima por meio de pessoa jurídica é amparado pelo art. 129 da Lei 11.196/2005, que surgiu no ordenamento jurídico com a finalidade de viabilizar a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de natureza intelectual.

Número da decisão: 2201-012.308

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA. IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Os rendimentos tributáveis sujeitos à tabela progressiva recebidos pelos contribuintes e seus dependentes indicados na declaração de ajuste devem ser espontaneamente oferecidos à tributação na declaração de ajuste anual. Na hipótese de apuração pelo Fisco de omissão de rendimentos sujeitos à tabela progressiva, cabe a adição do valor omitido à base de cálculo do imposto, para eventual apuração de Imposto de Renda Pessoa Física - Suplementar, sobre o qual incidem Multa de Ofício e Juros de Mora.

MULTA DE OFÍCIO. AFASTAMENTO. CONTRIBUINTE INDUZIDO AO ERRO POR INFORMAÇÕES FORNECIDAS PELA FONTE PAGADORA.

Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício.

ATLETA PROFISSIONAL. DIREITO DE IMAGEM. PERSONALÍSSIMO. INDISPONIBILIDADE RELATIVA.

O direito de imagem, a despeito de ser personalíssimo, possui aspecto patrimonial que retira sua absoluta indisponibilidade e permite a licença a terceiros para exploração econômica.

DIREITO DE IMAGEM. CESSÃO A PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. ART. 87-A DA LEI PELÉ.

O artigo 87-A da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé) prevê que o direito de imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil, inconfundível com o contrato especial de trabalho desportivo.

ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005. CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM. ATIVIDADE INTELECTUAL.

O exercício de atividade personalíssima por meio de pessoa jurídica é amparado pelo art. 129 da Lei 11.196/2005, que surgiu no ordenamento jurídico com a finalidade de viabilizar a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de natureza intelectual.

DEDUÇÃO. VGBL. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

As contribuições para planos por sobrevivência de seguro de pessoas na modalidade VGBL - Vida Gerador de Benefício Livre não são dedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. PLANO DE SAÚDE.

É de se manter a glosa sobre valor pago a título de despesas médicas, cuja natureza seja, em verdade, de acréscimos legais. Tendo em vista a ausência de documentação hábil para comprovar gastos com plano de saúde em montante

superior ao previamente acatado pela fiscalização, deve ser mantido o lançamento nesta parte.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. VACINAS.

Os gastos com vacinas não se encontram entre aqueles passíveis de serem deduzidos a título de despesas médicas, por não se enquadrarem em tal conceito, nos termos da legislação de regência da matéria.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. REGIME DE CAIXA.

Tendo em vista que o imposto de renda da pessoa física se sujeita ao regime de caixa, situação em que o imposto é devido à medida que o rendimento é percebido, e as deduções subtraídas do rendimento à medida que os pagamentos são efetuados, resta incabível acatar valores atinentes a pagamento realizado em anos-base diversos do tratado nos autos.

Número da decisão: 2201-012.307

No mesmo sentido, o seguinte precedente da Segunda Seção:

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

Ano-calendário: 2007, 2008

ATLETA PROFISSIONAL. DIREITO DE IMAGEM. PERSONALÍSSIMO. INDISPONIBILIDADE RELATIVA.

O direito de imagem, a despeito de ser personalíssimo, possui aspecto patrimonial que retira sua absoluta indisponibilidade e permite a licença a terceiros para exploração econômica.

DIREITO DE IMAGEM. CESSÃO A PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. ART. 87-A DA LEI PELÉ.

O artigo 87-A da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé) prevê que o direito de imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil, inconfundível com o contrato especial de trabalho desportivo.

ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005. ASPECTO CULTURAL NO CONTEXTO DE INFLUÊNCIA DA IMAGEM.

O exercício de atividade personalíssima por meio de pessoa jurídica é amparado pelo art. 129 da Lei 11.196/2005, que surgiu no ordenamento jurídico com a finalidade de viabilizar a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de natureza intelectual. Ao lado do aspecto cultural que existe no contexto da influência da imagem, os resultados relacionados à exploração da imagem requerem a utilização do intelecto.

Número da decisão: 2402-010.848

Em relação ao mérito do lançamento ora julgado, reproduzo abaixo excerto do voto vencedor de minha autoria:

Como tenho sinalizado nos debates de casos relativos a essa matéria junto a esta turma, entendo que, ao contrário do que foi feito no voto da ilustre relatora, os seguintes elementos deveriam ser considerados pelo Fisco quando da fase fiscalizatória:

- a) Desproporção entre os valores pagos pelos clubes a título de contraprestação pela utilização da imagem do atleta e o salário a este pago pela sua atuação profissional junto à entidade (cf. art. 87-A, Lei Pelé).
- b) Uniformidade dos valores pagos periodicamente pelos clubes a título de contraprestação pela utilização da imagem do atleta (periodicidade mensal ou em percentual do salário).
- c) Cláusulas contratuais que apontam para um liame entre o contrato de licenciamento e o de trabalho (algumas características são admitidas, uma vez que é no curso do relacionamento entre o jogador e o clube que o licenciamento costuma ocorrer, porém vigência, suspensão, rescisão diretamente relacionadas ao contrato de trabalho, tornam mais problemática a defesa).
- d) Falta de efetiva comprovação da exploração da imagem (caso o clube seja intimado a comprovar a exploração da imagem).
- e) Existência de contrato de cessão a uma pessoa jurídica (há casos em que sequer há contrato).
- f) Preenchimento correto das formalidades relacionadas à PJ cessionária (escrituração contábil, registro etc.).
- g) Comprovação da atuação efetiva da pessoa jurídica como empresa (inexistência de funcionários)

Contudo, esses elementos só podem ser considerados por esta instância quando estejam presentes no lançamento (e não apenas na decisão recorrida, como é o caso), enquanto motivos da formalização do crédito tributário. No presente caso, basta ler o Termo de Verificação Fiscal para concluir que nele não se encontra uma linha sobre tais dispositivos probatórios.

Veja-se que o relatório fiscal não discorre sobre nenhum dos elementos acima, carecendo, pois, da fundamentação que seria necessária para permitir o ingresso nessas questões por parte da DRJ e deste Conselho. Assim, a manutenção do lançamento dependeria da comprovação da simulação imputada pela fiscalização. Nos termos do art. 167, § 1º, do Código Civil, esta exige a demonstração concreta da divergência entre a vontade declarada e a vontade real das partes e o ônus incumbe a quem a alega.

No caso dos autos, contudo, a acusação de simulação foi derivada diretamente da premissa da impossibilidade jurídica da cessão *sem maiores elaborações*. Nos termos da autoridade lançadora, é porque a cessão seria “inexistente formal e materialmente”, dada a natureza personalíssima do direito de imagem, que os contratos teriam aparentado conferir

direitos a pessoa diversa daquela à qual realmente conferiam. Superada essa premissa, que como visto acima não corresponde ao entendimento deste colegiado, a imputação perde o seu suporte.

Os elementos constantes dos autos apontam, ademais, em sentido contrário à conclusão de simulação, pois:

- a) a pessoa jurídica foi regularmente constituída, com informação pública de seu quadro societário;
- b) celebrou contratos escritos com terceiros;
- c) emitiu notas fiscais correspondentes aos valores recebidos;
- d) apresentou suas declarações e recolheu os tributos devidos no regime da pessoa jurídica; e
- e) os rendimentos recebidos da pessoa jurídica foram declarados pelo sócio em suas declarações de ajuste anual.

Não se identifica, nesse quadro, o elemento de ocultação que é próprio do negócio simulado. Sublinhe-se, em especial, que parcela relevante dos rendimentos proveio da UNIMED-RIO, patrocinadora estranha à relação de emprego mantida com o FLUMINENSE, circunstância que infirma a tese de que o licenciamento teria servido apenas para dissimular salário, pois não há salário a dissimular em face de quem não é empregador.

Tampouco a desproporção entre os valores percebidos a título de salário e a título de licenciamento, destacada pela decisão recorrida, é apta a comprovar, por si só, a simulação. O parâmetro quantitativo que limita a 40% (quarenta por cento) da remuneração total os valores de cessão de imagem somente veio a ser positivado pelo parágrafo único do art. 87-A da Lei nº 9.615/1998, incluído pela Lei nº 13.155/2015, posteriormente, portanto, aos fatos geradores em exame e, ainda assim, restrito à hipótese de cessão à própria entidade de prática desportiva empregadora. Aplicá-lo, direta ou indiretamente, a fatos pretéritos contrariaria o art. 144 do CTN. À época dos fatos, inexistia parâmetro legal de proporcionalidade, de modo que a grandeza relativa dos valores de licenciamento constitui, quando muito, indício isolado, insuficiente para a prova da divergência entre a vontade declarada e a vontade real.

Por fim, sendo juridicamente possível e disponível a forma adotada, a escolha da estrutura menos onerosa insere-se no campo da licitude. Não comprovada a simulação, não há rendimento omitido a ser reclassificado na pessoa física, impondo-se o cancelamento da exigência. Cancelado o crédito tributário principal, resta prejudicado o exame da multa de ofício qualificada, que segue a sorte do principal.

Com isso, sana-se a omissão apontada no item “b”, fazendo-se constar do acórdão embargado a análise das questões de mérito veiculadas no recurso voluntário, em conformidade com a deliberação do colegiado que lhe deu provimento.

Da retificação da ementa (item “c”)

A ementa do acórdão embargado contemplava verbetes relativos à nulidade da decisão recorrida por alteração de critério jurídico e à superação de nulidade com julgamento de mérito favorável (art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/1972), incompatíveis com a fundamentação ora integrada, além de verbete relativo ao art. 129 da Lei nº 11.196/2005 sem correspondente análise no voto. Saneados os vícios, a ementa passa a vigorar com a seguinte redação:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERRO DE CÁLCULO DO IMPOSTO. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento deve ser declarada quando não atendidos os preceitos do CTN e da legislação que rege o processo administrativo tributário no tocante à incompetência do agente emissor dos atos, termos, despachos e decisões ou no caso de preterição do direito de defesa e do contraditório do contribuinte.

ATLETA PROFISSIONAL. DIREITO DE IMAGEM. PERSONALÍSSIMO. INDISPONIBILIDADE RELATIVA.

O direito de imagem, a despeito de ser personalíssimo, possui aspecto patrimonial que retira sua absoluta indisponibilidade e permite a licença a terceiros para exploração econômica.

DIREITO DE IMAGEM. CESSÃO A PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. ART. 87-A DA LEI PELÉ.

O artigo 87-A da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé) prevê que o direito de imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil, inconfundível com o contrato especial de trabalho desportivo.

ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005. CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM. ATIVIDADE INTELECTUAL.

O exercício de atividade personalíssima por meio de pessoa jurídica é amparado pelo art. 129 da Lei 11.196/2005, que surgiu no ordenamento jurídico com a finalidade de viabilizar a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de natureza intelectual.

SIMULAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. DESPROPORÇÃO ENTRE SALÁRIO E LICENCIAMENTO. INSUFICIÊNCIA.

A caracterização da simulação exige a demonstração concreta da divergência entre a vontade declarada e a vontade real das partes, não bastando a desproporção entre os valores percebidos a título de salário e

de licenciamento de imagem, parâmetro quantitativo positivado apenas pelo parágrafo único do art. 87-A da Lei nº 9.615/1998, incluído pela Lei nº 13.155/2015, inaplicável a fatos geradores pretéritos.

Conclusão

Por todo o exposto, conheço e acolho os embargos, sem efeitos infringentes, para, sanando os vícios apontados no acórdão nº 2201-012.306, de 07/10/2025, manter a decisão original de rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Thiago Alvares Feital