



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15540.720211/2014-36</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-004.218 – 2 <sup>a</sup> SEÇÃO/3 <sup>a</sup> CÂMARA/2 <sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	4 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	RAFAEL AUGUSTO SOBIS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA PERSONALÍSSIMA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Os rendimentos decorrentes de serviços de natureza eminentemente pessoal, inclusive os relativos a cessão de direitos de imagem, devem ser tributados na pessoa física do efetivo prestador do serviço, sendo irrelevante a denominação que lhes seja atribuída ou a criação de pessoa jurídica visando alterar a definição legal do sujeito passivo

CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005.

O disposto no art. 129 da Lei nº 11.196/2005, refere-se exclusivamente à prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, razão pela qual a cessão de direitos de imagem de atletas desportivos não está subsumida às hipóteses ali previstas.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATLETA. DIREITO DE IMAGEM DE CONTEÚDO PATRIMONIAL. LICENCIAMENTO MEDIANTE CESSÃO DA EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DOS DIREITOS DE IMAGEM DA PESSOA FÍSICA PARA PESSOA JURÍDICA DA QUAL O DESPORTISTA É UM DOS SÓCIOS. ELEMENTOS CARACTERÍSTICOS DA SIMULAÇÃO. EVASÃO FISCAL. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA POR IDENTIFICAÇÃO DOS FATOS EFETIVAMENTE OCORRIDOS. REQUALIFICAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA.

O direito de imagem possui conteúdo patrimonial que permite a licença a terceiros para exploração econômica em atividade organizada de fim especulativo que objetiva lucro, regendo-se por normas constitucionais e patrimoniais do direito privado estando autorizada a cessão da exploração da imagem, inclusive, diretamente da pessoa física do atleta para pessoa jurídica da qual ele seja titular ou um dos sócios, quanto a exploração

deva ser efetiva, de modo a se combater a simulação e evitar a evasão fiscal. Demonstrado por elementos incontrovertíveis a prática de atos artificiais que caracterizam simulação, é dever da autoridade fiscal requalificar a sujeição passiva indicando os fatos efetivamente ocorridos.

#### BICHO. GRATIFICAÇÕES. ART. 457, § 1º DA CLT.

Os valores pagos pelos Clubes aos jogadores profissionais, na vigência do contrato de trabalho, a título de gratificação por desempenho satisfatório (triunfos) em jogos e partidas possui natureza salarial.

#### MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. SIMULAÇÃO.

Estando comprovado nos autos a prática de omissão deliberada da base de cálculo do tributo, com a interposição de pessoa jurídica e a simulação de contratos de cessão de direito de imagem com o objetivo de reduzir o pagamento dos tributos devidos, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

SIMULAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE. Inadmissível o aproveitamento, no contencioso administrativo, dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica que teve seus rendimentos deslocados para a pessoa física, vez que não se pode dizer tenha o lançamento, que assim não o fez, incorrido em vício de legalidade.

#### RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM.

Nos termos do art. 124, I, do Código Tributário Nacional, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal.

#### MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos Recursos Voluntários, para no mérito, por voto unanimidade de votos, manter o lançamento

relativo às gratificações recebidas do Sport Club Internacional, acompanhado de multa de ofício e juros de mora e, por voto de qualidade, dar-lhes parcial provimento para reduzir a multa ao patamar de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023. Vencidos a relatora, a conselheira Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz e o conselheiro Roberto Carvalho Veloso Filho que davam parcial provimento em maior extensão nos termos do voto da relatora. Definido redator o conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa.

Sala de Sessões, em 4 de novembro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Alfredo Jorge Madeira Rosa** – Redator

*Assinado Digitalmente*

**Johnny Wilson Araujo Cavalcanti** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Roberto Carvalho Veloso Filho, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

## RELATÓRIO

Reproduzo trecho do Relatório constante da decisão de piso, que bem descreve a autuação (e-fls. 961/997):

Mediante Auto de Infração de folhas 05-19, integrado pelo Relatório Fiscal, folhas 20 a 33, exige-se do contribuinte acima identificado o Imposto de Renda Pessoa Física de R\$ 2.105.964,17 (dois milhões, cento e cinco mil e novecentos e sessenta e quatro reais e dezessete centavos), acrescido da multa proporcional de 75% e juros de mora, perfazendo o crédito tributário o total de R\$ 5.647.104,61 (cinco milhões, seiscentos e quarenta e sete mil, cento e quatro reais e sessenta e um centavos), referente aos anos calendário 2010, 2011 e 2012.

Em consulta à Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is), às folhas 08 a 10, verifica-se que a autuação é decorrente da constatação de:

001 OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA, DECORRENTES DE GRATIFICAÇÕES EM COMPETIÇÕES DESPORTIVAS, da fonte pagadora SPORT CLUB INTERNACIONAL:

(...)

002 OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA DECORRENTES DE CESSÃO DE DIREITOS DE ENDOSSO E BÔNUS POR DESEMPENHO, da fonte pagadora NIKE DO BRASIL COMERCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA:

(...)

003 OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA, DECORRENTES DE CESSÃO DE DIREITOS DE USO DE NOME, VOZ E IMAGEM, das seguintes fontes pagadoras:

a) UNIMED-RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA

(...)

b) SPORT CLUB INTERNACIONAL:

(...)

DO RELATÓRIO DA AÇÃO FISCAL (fls. 20 a 32)

O procedimento fiscal que resultou nas infrações acima discriminadas encontra-se detalhado no Relatório Fiscal.

Relata o autuante que o contribuinte foi cientificado do início da ação fiscal em 09/11/2013 por meio do Edital de Intimação nº 75, de 23 de outubro de 2013, devido a infrutífera tentativa de intimação por via postal. O sujeito passivo também foi intimado do Termo nº 02 - Solicitação de Comparecimento e Intimação, e dos Termos nºs 03, 05 e 06 -

Constatação e Reintimação Fiscal.

No procedimento fiscal, também foram realizadas diligências nas pessoas jurídicas Rafael Sobis Promoção e Comércio de Artigos Esportivos Ltda (CNPJ nº 08.157.538/0001-16), Sport Club Internacional e Unimed Rio - Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro (CNPJ nº 42.163.881/0001-01).

Com base na documentação reunida, o autuante constatou infrações à legislação tributária que ensejaram o lançamento, abaixo resumidas:

1. Restou apurado que o contribuinte, cuja função é jogador de futebol profissional, atuou no período analisado junto ao SPORT CLUB INTERNACIONAL (2010 e 2011) e ao FLUMINENSE FOOTBALL CLUB (2011 e 2012), recebendo rendimentos de trabalho assalariado destes clubes de futebol.
2. Que durante as vigências dos contratos de trabalho com o INTERNACIONAL e o FLUMINENSE, o fiscalizado era sócio-administrador da empresa RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO E COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA.

3. O Contrato Social da referida empresa foi registrado na Junta Comercial em 09/06/2006, dele destacando a fiscalização os seguintes aspectos relevantes:

• Trata-se de Sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada; • Objetivos Sociais: 1) promoção do uso comercial de nomes e de imagens de atletas profissionais para fins publicitários; 2) comércio de artigos esportivos em geral; • O capital social desta empresa era formado por 1.000 cotas, com dois sócios, sendo RAFAEL AUGUSTO SOBIS detentor de 990 cotas e Márcio André Sobis, somente de 10 cotas. Este último não exercia a atividade de atleta profissional, sendo do comércio, conforme qualificação constante do contrato; • O Artigo 3 define que “a administração e uso da denominação social da sociedade será exercida por ambos os sócios”.

4. Foi firmado Contrato de Cessão de Uso e Exploração de Direito de Imagem entre RAFAEL AUGUSTO SOBIS (cedente) e RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO E COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA (cessionária), datado de 02/06/2006, em que RAFAEL AUGUSTO SOBIS cede à pessoa jurídica, em caráter não oneroso, todos os seus direitos “relativos ao uso e exploração de sua imagem pessoal e profissional para todos os fins, inclusive comerciais”.

5. Também foi firmado Instrumento Particular de Licença de Uso de Imagem, Voz, Nome Profissional e Apelido Esportivo de Atleta Profissional de Futebol, exclusivamente do sócio RAFAEL AUGUSTO SOBIS, entre SPORT CLUB INTERNACIONAL (contratante), RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO E COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA (contratada) e RAFAEL AUGUSTO SOBIS (anuente), com vigência de 01/07/2010 a 01/07/2011, sendo estabelecidos pagamentos para 2010 e 2011, no total de R\$2.550.000,00. Este contrato, em suas cláusulas 1.2, 1.3 e 1.4, relaciona as obrigações do atleta e, na cláusula 2.2, vincula os pagamentos ao vínculo empregatício do atleta junto ao clube ao estabelecer que “na hipótese de (...) rescisão ou suspensão do contrato desportivo do ANUENTE com o CONTRATANTE, as parcelas vincendas descritas (...) não serão mais exigíveis”. Com o fim de sua vigência, em 01/07/2011 foi firmado entre as mesmas partes o Termo de Transação do referido Instrumento Particular. Na tabela abaixo, elaborada com base nas notas fiscais, nos contratos e nos Livros Diário nº 3 e 4 de Rafael Sobis Promoção e Comércio Esportivos Ltda, do período de 01/01/2010 a 31/12/2011, constam os pagamentos efetuados pelo Sport Club Internacional:

**Tabela 1 - Fonte Pagadora SPORT CLUB INTERNACIONAL**

DATA DO RECEBIMENTO	NOTA FISCAL	DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)
10/08/2010	NF 1	LICENÇA USO DE IMAGEM RAFAEL SOBIS MESES JUL E AGO/2010 E REFORÇO JUL/2010	
22/09/2010			825.000,00
06/10/2010			
18/10/2010		GRATIFICAÇÕES – SP1, SP2 E FINAL LIBERT.	180.000,00
30/10/2010			
30/11/2010	NF 2	LICENÇA USO DE IMAGEM RAFAEL SOBIS MESES SET, OUT E NOV/2010	337.500,00
		GRATIFICAÇÕES	750,00
<b>TOTAL RECEBIDO EM 2010</b>		<b>LICENÇA USO DE IMAGEM</b>	<b>1.162.500,00</b>
		<b>GRATIFICAÇÕES</b>	<b>180.750,00</b>
30/06/2011	NF 4	LICENÇA USO DE IMAGEM RAFAEL SOBIS MESES DEZ/2010, JAN/2011, FEV/2011, MAR/2011 E ABR/2011	562.500,00
		GRATIFICAÇÕES BRASILEIRO, LIBERTADORES E GAÚCHO	64.034,00
19/07/2011	NF 5	PARCELA 01 DO TERMO DE TRANSAÇÃO (IMAGEM)	364.375,00
15/08/2011(*)	-	PARCELA 02 DO TERMO DE TRANSAÇÃO (IMAGEM)	364.375,00
<b>TOTAL RECEBIDO EM 2011</b>		<b>LICENÇA USO DE IMAGEM</b>	<b>1.291.250,00</b>
		<b>GRATIFICAÇÕES</b>	<b>64.034,00</b>

\*) Foi considerada como data do recebimento da Parcelsa 02 do Termo de Transação, a data de vencimento constante do item 2 do Termo de Transação.

6. Em 20/07/2011 foi firmado Instrumento Particular de Contrato de Licenciamento de Direitos de Uso de Nome, Voz e Imagem, exclusivamente do sócio RAFAEL AUGUSTO SOBIS, entre UNIMED-RIO (contratante), RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO E COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA (contratada) e RAFAEL AUGUSTO SOBIS (anuente aceitante), com vigência de 20/07/2011 a 31/07/2012, sendo estabelecidos na Cláusula Oitava pagamentos mensais para o período. Este contrato relaciona as obrigações do sócio na divulgação da marca UNIMED a seus serviços como atleta profissional de futebol do FLUMINENSE (vide Anexo ao contrato). Em 19/07/2012 foi firmado entre as mesmas partes Aditivo ao referido Instrumento Particular, com vigência de 20/07/2012 a 19/07/2015, sendo estabelecidos na Cláusula Segunda pagamentos mensais para o período. A tabela 2 contém os valores recebidos da UNIMED-RIO no período analisado e foi elaborada com base na análise do referido contrato e aditivo, das DIRFs enviadas pela UNIMED-RIO e dos Livros Diário N.º 4 e 5 de RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO E COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA, do período de 01/01/2011 a 31/12/2012:

Tabela 2 – Fonte Pagadora UNIMED-RIO

DATA DO RECEBIMENTO	NOTA FISCAL	PARCELA DO CONTRATO DE IMAGEM	VALOR (R\$)
05/08/2011	NF 6	1	113.230,00
13/09/2011	NF 7	2	270.000,00
13/10/2011	NF 101	3	270.000,00
14/11/2011	NF 105	4	270.000,00
13/12/2011	NF 106	5	270.000,00
<b>TOTAL RECEBIDO EM 2011</b>			<b>1.193.230,00</b>
13/01/2012	NF 107	6	270.000,00
14/02/2012	NF 108	7	270.000,00
20/03/2012	NF 111	8	270.000,00
13/04/2012	NF 113	9	270.000,00
14/05/2012	NF 114	10	270.000,00
13/06/2012	NF 115	11	270.000,00
10/07/2012	NF 116	12	270.000,00
16/08/2012	NF 118	13	277.742,00
13/09/2012	NF 119	14	290.000,00
11/10/2012	NF 120	15	515.000,00
13/11/2012	NF 122	16	290.000,00
13/12/2012	NF 123	17	290.000,00
<b>TOTAL RECEBIDO EM 2012</b>			<b>3.552.742,00</b>

7. Também foi analisado o contrato firmado entre NIKE e RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO E COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA (contratada), denominado "CONTRATO COM JOGADOR DE FUTEBOL", com vigência de 01/12/2011 a 30/11/2014, que concede direitos de endosso do jogador (item E), dentre os quais estão os direitos de imagem e outros atributos pessoais., conforme definido no item (m) dos Termos Gerais do Contrato, que estabelece uma série de obrigações pessoais ao jogador, bem como o pagamento de remuneração base anual calculada de acordo com a categoria do clube em que o jogador atuar (Schedule B) e bônus por desempenho (Schedule C).

"(m)"Endosso do JOGADOR" significa todos os atributos pessoais do JOGADOR incluindo, sem limitação, seu nome, apelido, iniciais, número(s)da camisa, autógrafo, assinatura por fax ou digital, voz, atuações em vídeo e filme, fotografia, imagem ou reprodução de imagem (...)"

7.1 A tabela 3 contém os valores recebidos da NIKE DO BRASIL COMERCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA (CNPJ 59.546.515/0001-34) no período analisado e foi elaborada com base na análise do referido contrato, das DIRFs enviadas pela NIKE e dos Livros Diário N.º 4 e 5 de RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO E COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA, do período de 01/01/2011 a 31/12/2012:

***Tabela 3 – Fonte Pagadora NIKE DO BRASIL***

DATA DO RECEBIMENTO	NOTA FISCAL	VALOR (R\$)
20/10/2011	NF 104	28.206,00
20/10/2011	NF 102	12.139,50
<b>TOTAL RECEBIDO EM 2011</b>		<b>40.345,50</b>
13/02/2012	NF 109	173.200,00
<b>TOTAL RECEBIDO EM 2012</b>		<b>173.200,00</b>

8. Intimados a apresentar cópias das Notas Fiscais emitidas em função dos referidos contratos, o interessado e a Rafael Sobis Promoção e Comércio de ARTigos Esportivos Ltda. não se manifestaram.

9. Menciona a fiscalização que embora não tenham sido apresentadas as Notas Fiscais, referidos documentos foram emitidos pela Rafael Sobis Promoção e Comércio de Artigos Esportivos Ltda., que efetivou a escrituração, pagou tributos como Pessoa Jurídica, optando pelo Lucro Presumido, e escriturou distribuição de parte dos lucros ao sócio ora fiscalizado. Este, por sua vez, declarou lucros distribuídos pela empresa como Rendimentos Isentos em suas Declarações de Ajuste Anual – DAA dos exercícios 2011, 2012 e 2013.

10. Ao tratar das constatações, a fiscalização registra que as informações e documentos indicam que o contribuinte utilizou-se de empresa para recebimento de valores devidos a título de direitos de imagem e de endosso, gratificações, remuneração base e bônus por desempenhos, de forma que os rendimentos obtidos a esse título fossem enquadrados em uma tributação menos onerosa.

11. Para a fiscalização, a cessão de direitos de imagem para RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO E COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA. é reputada inexistente materialmente, não surtindo efeitos tributários, haja vista a natureza jurídica do direito de imagem, que se 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.

12. Discorre a fiscalização que 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. Que 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 e que portanto, a empresa Rafael Sobis Promoção e Comércio de Artigos Esportivos Ltda não poderia negociar, em nome próprio, os direitos de imagem de um de seus sócios, em razão da impossibilidade lógico jurídica de ser detentora/titular de tais direitos.

13. Ressalta o autuante que verifica-se a vinculação da vigência dos contratos firmados como Sport Club Internacional e Unimed-Rio à relação de trabalho do

jogador com os clubes Internacional e Fluminense, com o estabelecimento de obrigações pessoais ao jogador. Defende que o principal responsável pelo cumprimento dos contratos, bem como a principal causa para sua ruptura é o contribuinte.

14. Com relação aos direitos de endosso, objeto do contrato com a Nike, a fiscalização aduz que aplicam-se os mesmos argumentos dos direitos de imagem, em relação ao seu caráter personalíssimo.

15. Que no caso dos valores recebidos a título de gratificações por participações do jogador em campeonatos e bônus de desempenho, a natureza pessoal dos rendimentos é evidente, uma vez que se trata de remuneração decorrente da atividade do jogador e não há qualquer prestação de serviço por parte de sua empresa. Cita que no caso do contrato com a NIKE, o bônus por desempenho é estabelecido na condição de o jogador atingir os objetivos previstos na tabela (Schedule C), que estabelece um valor de bônus para cada objetivo de desempenho, sendo este desempenho o do atleta e não da empresa.

16. Refere que as gratificações, prêmios, bônus por desempenho, participações etc., ou seja, valores pagos a atletas profissionais em decorrência dos resultados obtidos em competições esportivas, possuem caráter remuneratório e, como tal, são considerados rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, conforme o caso (art. 43 e 45 do RIR/99, PN CST n. 173/74, PN CST n. 62/76 e Solução de Consulta COSIT nº 15/02).

17. Por fim, a fiscalização conclui que o verdadeiro contratado é o contribuinte, considerando equivocada a tributação na pessoa jurídica (da qual o contribuinte é sócio), de rendimentos que pertencem à pessoa física, e que os contratos celebrados não podem modificar a definição legal do sujeito passivo, que no caso é a pessoa física do fiscalizado, concluindo que a situação jurídica não corresponde a situação de fato, ocorrendo a evasão fiscal, não permitida no ordenamento jurídico.

18. Multa Qualificada.

Ao final é relatado que, estabelecida a relação personalíssima dos direitos de imagem de Rafael Augusto Sobis, a descrição dos fato aponta para a simulação, por parte dos contratantes e beneficiários (autuado, clube e empresas contratantes), com o objetivo de fraudar o pagamento de ônus fiscais. Que não resta dúvida de que o verdadeiro contratado dos instrumentos firmados com a empresa RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO E COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA foi a pessoa física do sócio RAFAEL AUGUSTO SOBIS, e que todos os envolvidos tinham plena consciência disto, concluindo a fiscalização que houve simulação, no que tange ao interesse da Fazenda Pública, haja vista a menor carga tributária a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, de forma que os fatos enquadram-se perfeitamente no conceito de fraude prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, com aplicação da multa de ofício qualificada de 150%.

19. Responsabilidade solidária de Rafael Sobis Promoção e Comércio de Artigos Desportivos.

A autoridade fiscal imputou a responsabilidade solidária pelo crédito tributário lançado à pessoa jurídica RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO E COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA, com base no art. 124, inciso I, da Lei n.º 5.176/66 (Código Tributário Nacional), tendo em vista o interesse comum na situação que constitui o fato gerador.

Menciona ainda que a pessoa jurídica, representada pelo próprio contribuinte RAFAEL AUGUSTO SOBIS, seu sócio-administrador, atuou na simulação, servindo de intermediária para a cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem e de endosso, gratificações, remuneração base e bônus por desempenho, firmando contratos e emitindo notas fiscais, conforme já exposto neste relatório.

19.1 Registra, ainda, que a receita da empresa no período de 2010 a 2012 provém exclusivamente dos rendimentos ora imputados à pessoa física, fato gerador do lançamento. Nesse período a pessoa jurídica distribuiu apenas parte dos lucros, aumentando seus Lucros Acumulados e seu Ativo Não Circulante, conforme Balanços Patrimoniais dos Livros Diário nº. 3, 4 e 5.

20. Foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais.

O lançamento foi impugnado pelo Autuado e o responsável solidário (RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO E COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA. – EPP) e os autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 5a Turma da DRJ/FNS, por unanimidade de votos, julgaram improcedentes as impugnações, mantendo o crédito tributário exigido.

Cientificados da decisão, o sujeito passivo e o solidário apresentaram recursos voluntários tempestivos, alegando, em breve síntese:

Rafael Augusto Sóbis (e-fls. 1018/1039) e Rafael Sóbis Promoção Ltda. (e-fls. 1042/1070)

- a) Ao lado dos direitos chamados personalíssimos estão os direitos pessoais de caráter patrimonial, incluindo-se, nesta espécie, o direito de exploração econômica e jurídica da imagem. A legislação de regência, como não poderia ser diferente, considera lícita a cessão do direito de exploração da imagem, exatamente como ocorre no caso em tela. A exploração econômica da imagem é um direito patrimonial totalmente desvinculado dos direitos personalíssimos ou dos serviços personalíssimos regulados pela legislação trabalhista.;
- b) No mais, a decisão *a quo* não conseguiu fundamentar a manutenção do lançamento em relação aos valores recebidos, pela pessoa jurídica, da *Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda*, vinculando tais rendimentos ao suposto emprego de serviço pessoal do atleta tão somente por causa das previsões

em contrato acerca dos bônus por desempenho durante competições ou por convocações;

- c) No que toca aos pagamentos relativos às gratificações, estes valores não integram, por si só, os rendimentos auferidos pela pessoa física, pois tal valor está ligado ao contrato de uso da imagem do atleta, isso porque, o referido "produto", diga-se a imagem, tem grande potencial de retorno econômico;
- d) Não obstante tudo isso, a reforma do acórdão é medida que se impõe, pois manteve pontos do lançamento que carecem de certeza e liquidez, à medida que a apuração do crédito tributário procedida pela autoridade fiscal incorreu em claros equívocos que ensejam a revisão do auto de infração.
- e) A compensação do IR lançado em face do Recorrente com os valores recolhidos pela empresa Rafael Sobis Promoção e Comércio de Artigos Esportivos Ltda., de acordo com as informações constantes nos documentos anexados ao processo (fls. 339/608);
- f) Impossibilidade de aplicação de multa qualificada, à medida que não restou comprovada a conduta ilícita e tampouco o dolo do Recorrente na infração a ele imputada (Súmula CARF n. 14).
- g) Ilegalidade da Atribuição da Sujeição Passiva Solidária - Ausência de Configuração e de Comprovação dos Requisitos Legais para Atribuição da Responsabilidade Solidária.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deles conheço.

## 1 MÉRITO

A autuação fiscal que deu origem ao presente processo administrativo foi lavrada em virtude do suposto cometimento de infrações relacionadas ao imposto sobre a renda da pessoa física, a saber:

- i) omissão de rendimentos decorrentes de cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem.
- ii) omissão de rendimentos decorrentes de gratificações em competições desportivas;

- iii) omissão de rendimentos decorrentes de cessão de direitos de endosso e bônus por desempenho; e

No caso da omissão de rendimentos decorrentes de cessão de direitos de imagem, o recorrente, jogador profissional de futebol, cedeu seus direitos de imagem à pessoa jurídica por ele constituída, Rafael Sóbis Promoção Ltda., para a qual passaram a ser pagos os rendimentos decorrentes da exploração de tais direitos.

Como se observa do Relatório Fiscal, o entendimento assentado pela autoridade lançadora foi pela inviabilidade da cessão do direito de imagem do recorrente, jogador profissional de futebol, para pessoa jurídica.

Argumentou, em breve síntese, que, tratando-se de direito personalíssimo, não poderia ser transferido para terceiro para que este a explorasse economicamente; que, em verdade, a referida exploração econômica só poderia ser feita pelo próprio indivíduo, pessoa física, titular do direito personalíssimo.

Assim, como se vê, a controvérsia inicialmente posta nos autos cinge-se à possibilidade de cessão dos direitos de imagem por atleta profissional do ramo futebolístico, para a exploração por pessoa jurídica, controlada pelo detentor da imagem, mediante o licenciamento a terceiros.

### 1.1 CESSÃO DE DIREITO DE EXPLORAÇÃO COMERCIAL DA IMAGEM POR PESSOA JURÍDICA

Como se sabe, a matéria é controversa e compreende intensas discussões neste *Eg. Conselho Administrativo*. Não há, na atualidade, um posicionamento consolidado sobre o tema, ameaçando a segurança jurídica.

Não obstante, filio-me à corrente que comprehende que é lícita a cessão para efeito de exploração econômica da imagem.

O direito de imagem encontra previsão no artigo 5º, V e X, da Constituição Federal, caracterizando-se como um direito individual personalíssimo que, no caso do atleta profissional, se relaciona à veiculação da sua imagem individualmente considerada. Confira-se:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

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

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

Nesta senda, temos que os direitos personalíssimos são direitos de ordem pessoal, ou seja, inerentes à personalidade, por isso são direitos inalienáveis e indisponíveis. Tem como característica as emanações do ser humano, tais como a liberdade, a honra, a imagem, a privacidade, dentre outros.

Ocorre que, há mais de vinte e cinco anos atrás, ao julgar o REsp n. 74.473, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a existência do aspecto patrimonial relacionado ao direito de imagem e a possibilidade do uso econômico deste direito para auferir lucros e rendimentos (REsp n. 74.473/RJ, relator Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, Quarta Turma, julgado em 23/2/1999, DJ de 21/6/1999).

Por meio do Recurso Especial, consolidou entendimento de que o direito de imagem tem dois aspectos, o moral, que se refere a esse direito personalíssimo, inalienável e intransmissível, que impede que a imagem da pessoa seja vendida, renunciada ou cedida em definitivo, e o aspecto patrimonial, que se trata a imagem como um direito que não é absolutamente indisponível, podendo ser licenciada a terceiros para exploração econômica.

Nesse cenário, o Código Civil de 2002, em seu art. 83, inciso III, define os direitos pessoais de caráter patrimonial como bens móveis. A mobilidade é inerente ao seu valor econômico, cuja exploração ocorre através de instrumentos jurídicos próprios, como no caso das cessões. Vale lembrar, ainda, que qualquer indivíduo poderá pactuar, com supedâneo no artigo 20 do Código Civil, licença ao uso da imagem com nítida natureza contratual. É ver:

Art. 20. Salvo se autorizadas, ou se necessárias à administração da justiça ou à manutenção da ordem pública, a divulgação de escritos, a transmissão da palavra, ou a publicação, a exposição ou a utilização da imagem de uma pessoa poderão ser proibidas, a seu requerimento e sem prejuízo da indenização que couber, se lhe atingirem a honra, a boa fama ou a respeitabilidade, ou se se destinarem a fins comerciais

Do dispositivo acima transcrito depreende-se que, havendo autorização, a imagem de uma pessoa poderia ser divulgada para fins comerciais. Inclusive cessão de direitos autorais e conexos (como é o direito à imagem) está prevista no art. 49 da Lei n. 9.610/1998, que assim determina:

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações: (...)

Ou seja, ao lado dos direitos personalíssimos estão os direitos pessoais de caráter patrimonial, incluindo-se, nesta espécie, o direito de exploração econômica e jurídica da imagem. O direito de imagem, embora decorrente, não se confunde com o exercício da atividade personalíssima, pois, esta sim tem que ser exercida pela pessoa física sem nenhuma possibilidade

de transferência. Mas os direitos, mesmo que personalíssimos, em seus aspectos patrimoniais, oriundos da atividade profissional podem ser cedidos, ainda que temporariamente.

A cessão da exploração da vertente patrimonial do direito de imagem para uma pessoa jurídica sempre foi permitida, independentemente de lei, haja vista ser uma consequência do próprio fundamento constitucional da livre iniciativa e do primado que assegura o livre exercício de atividade econômica em nossa República.

No âmbito esportivo, em específico, os direitos patrimoniais de exploração de imagem possuem previsão expressa no art. 87-A da Lei Pelé (Lei n. 9.615/98), incluído pela Lei n. 12.395/2011:

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 nº12.395, de 2011).

Em que pese a alteração legislativa ser posterior à parte dos fatos geradores, a norma da Lei Pelé só vem aclarar uma possibilidade de negociação direta com o clube, sem desprezar outras possíveis alternativas no campo da liberdade de se organizar para a exploração da vertente patrimonial do direito de imagem. O comando legal é 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 termos da legislação civil.

Segundo tal inteligência, é lícita a cessão do direito de exploração da imagem. Esse é o teor do art. 92 da Lei n. 9.610/98, que reconhece expressamente a distinção existente entre o direito personalíssimo e o direito patrimonial, ambos faces da exploração da imagem.

Logo, “*um atleta profissional tem a liberdade de celebrar um contrato com uma empresa de material esportivo, visando à exploração patrimonial de sua imagem*” (TARTUCE, Flávio. Manual de Direito Civil: volume único. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense; Método, 2021, p. 179).

Mediante o referido contrato de licença do uso de imagem, o atleta, em troca do uso de sua imagem pela entidade de prática desportiva que o contrata, obtém um retorno financeiro, de natureza jurídica não salarial.

Ou seja, se o direito de imagem é cedido, o terceiro, seja pessoa física ou pessoa jurídica, que recebe os rendimentos decorrentes da exploração econômica desta imagem, deve tributar tais valores. A incidência do imposto sobre a renda (IR) não é afastada. Contudo, será IRPF ou IRPJ, a depender se o terceiro que explora o direito de imagem (sujeito passivo da obrigação tributária) é uma pessoa física ou uma pessoa jurídica, inexistindo no ordenamento jurídico qualquer proibição para que seja a cessão feita a uma pessoa jurídica.

A corroborar com o exposto, encontra-se em vigor, atualmente, a Lei n. 14.597, de 14 de junho de 2023 (Lei Geral do Esporte), a qual previu o que já era possível, conforme já abordado:

Art. 164. O direito ao uso da imagem do atleta profissional ou não profissional pode ser por ele cedido ou explorado por terceiros, inclusive por pessoa jurídica da qual seja sócio, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho esportivo. (...) § 4º Deve ser efetivo o uso comercial da exploração do direito de imagem do atleta, de modo a se combater a simulação e a fraude;

Ainda, o art. 129, da Lei n. 11.196/05 dispõe que, para fins fiscais e previdenciários, os serviços intelectuais, 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. É ver:

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 n° 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Em que pese haver interpretações restritivas que procuram excluir o esporte do rol de atividades de natureza cultural, a melhor exegese impede tal entendimento, pois o termo “cultural” não pode se limitar a expressões eruditas, artísticas ou acadêmicas.

O conceito de “cultura”, deve ser compreendido em seu sentido amplo como os hábitos, comportamentos, tradições e inclui a língua, as comidas típicas, as religiões, música local, artes em suas mais diversas expressões, vestimentas, entre inúmeros outros aspectos. O futebol é indubitavelmente a atividade esportiva mais popular do Brasil e incorporada à identidade nacional, impossível não considerá-lo abrangido como atividade de natureza cultural.

Mesmo que assim não se entenda, indo além, o art. 129 cobre o gênero prestação de serviços intelectuais, sendo que a utilização da palavra “inclusive” indica que a referência a serviços de natureza científica, artística ou cultural é, meramente exemplificativa, o que dispensaria tal discussão.

Há, ainda, quem defende que a exploração econômica (comercialização) de direitos de imagem não é um “serviço”, para fins de aplicação da legislação em comento. Não obstante, entendo que essa não é a melhor compreensão.

Ao comparecer em eventos, utilizar *squeezes*, camisetas e artigos esportivos de patrocinadores em campo, posar para álbuns de figurinha e comerciais, presença em *podcasts*, televisão, atuação em campanhas publicitárias, a pessoa física claramente exerce uma atividade

(um fazer), prestando um serviço de cunho personalíssimo, ante a relevância de sua atividade como jogador profissional. A meu ver há, claramente, uma obrigação de fazer insculpida e tais contratos por parte do particular, motivo, inclusive, pelo qual insurge-se a fiscalização contra a interposição da pessoa jurídica.

Há uma confusão que deve ser afastada: entendo que o art. 129 não se refere ao serviço prestado pela PJ à terceiros (que poderia ser compreendido como licenciamento ou agenciamento), ou ao contrato de cessão entabulado pelo jogador com a Pessoa Jurídica, mas a atividade (serviço, um fazer) desenvolvido pela pessoa física, em caráter personalíssimo, sob o amparo, para fins fiscais e previdenciários, de uma pessoa jurídica.

De toda forma, na prática tributária, discute-se a não incidência do ISS (Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza) sobre a cessão de direito de imagem. A Lei complementar 116/03, embora não traga expressamente tal hipótese de incidência, contém itens relativos à cessão de direitos como: “cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda” (item 3.02) ou como “serviço diverso de veiculação de propaganda e publicidade” (item 17.06) ou como “agenciamento, corretagem ou intermediação” (item 10.3).

Ademais, a Súmula Vinculante 31 assenta que “[é] inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”, a lógica é no sentido de que locação de veículos automotores consubstancia obrigação de dar ou de entregar, eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, diversamente do caso do jogador ao prestar os serviços de marketing a terceiros, mediante a utilização de sua imagem.

Assim, entendo que o dispositivo é plenamente aplicável a hipótese, devendo ressaltar, ainda, que o Supremo Tribunal Federal, por meio do julgamento da ACD n. 66, declarou a constitucionalidade do disposto no artigo 129 da Lei n. 11.196/05, cuja ementa transcrevo:

EMENTA: AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. REGIME JURÍDICO FISCAL E PREVIDENCIÁRIO APLICÁVEL A PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, INCLUINDO OS DE NATUREZA CIENTÍFICA, ARTÍSTICA E CULTURAL. COMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL. LIVRE INICIATIVA E VALORIZAÇÃO DO TRABALHO. LIBERDADE ECONÔMICA NA DEFINIÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A comprovação da existência de controvérsia judicial prevista no art. 14 da Lei n. 9.868/1999 demanda o cotejo de decisões judiciais antagônicas sobre a validade constitucional na norma legal. Precedentes. 2. É constitucional a norma inscrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005. (ADC: 66, Órgão julgador: Tribunal Pleno, Relator(a): Min. CARMEN LÚCIA, Julgamento: 21/12/2020, Publicação: 19/03/2021

Consoante inteligência da Ministra Carmen Lúcia, relatora do caso, a Constituição Federal estabelece a liberdade de iniciativa e a garantia de livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão e o livre exercício de qualquer atividade econômica (artigo 1º, inciso IV, e

artigos 5º e 170). A *ratio decidendi* adotada no voto da Ministra Carmen Lúcia no julgamento da ADC n. 66 aplica-se, em tese, aos casos como o ora em análise.

Na linha do exposto, em recente julgado envolvendo cessão de exploração do direito de imagem de jogador de futebol para uma pessoa jurídica, o Tribunal Regional da 3ª Região assentou entendimento pela aplicação do art. 129 da Lei n. 11.196. É ver a ementa:

AGRAVOS INTERNOS. IMPOSTO DE RENDA. OMISSÃO DE RECEITAS. CONTRATO DE LICENCIAMENTO DE DIREITOS DE USO DE NOME, VOZ E IMAGEM. CONTRATO FIRMADO COM PESSOA JURÍDICA. ARTIGO 129 DA LEI N. 11.196/2005. FRAUDE NÃO COMPROVADA. PESSOA JURÍDICA CONSTITUÍDA ANTERIORMENTE.

HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. VALOR DA CAUSA EXORBITANTE. APRECIAÇÃO EQUITATIVA. POSSIBILIDADE. RECURSOS DESPROVIDOS.

1. Este Tribunal Regional Federal já se manifestou no sentido de que, para afastar a disposição insculpida no artigo 129 da Lei n. 11.196/2005, é necessária a comprovação do abuso da personalidade jurídica.

2. Contrato de licenciamento de direitos de uso de nome, voz e imagem do embargante, atleta profissional, firmado por meio de pessoa jurídica constituída em data anterior à celebração e ainda ativa.

3. Não se pode presumir a existência de fraude em contrato de uso de direito de imagem de atleta firmado por intermédio de pessoa jurídica. Necessidade de comprovação.

4. O conjunto fático-probatório existente nos autos impõe o reconhecimento da inexigibilidade dos créditos tributários referentes à suposta omissão de rendimentos recebidos da UNIMED por força de contrato de cessão de imagem do embargante e, por consequência, das multas de ofício correspondentes.

5. A fixação da verba honorária pela simples aplicação dos percentuais dos §§ 2º e 3º do art. 85 do CPC, em casos como o dos autos, em que o valor da causa ou da condenação se afigure de elevado valor, não atende à proporcionalidade e razoabilidade na remuneração do trabalho desenvolvido nos autos pelo advogado, implicando, ademais, excessivo ônus à parte adversa.

6. A Suprema Corte já se manifestou pela possibilidade de fixação dos honorários sucumbenciais por critério de equidade, nos termos do art. 85, § 8º, do CPC, nas causas em que se afigure alto o valor da causa em razão do proveito econômico pretendido pelo requerente.

7. O E. STF reconheceu repercussão geral (Tema nº 1.255) no Recurso Extraordinário nº 1.412.069, em que se discute, à luz dos artigos 2º, 3º, I e IV, 5º, caput, XXXIV e XXXV, 37, caput, e 66, § 1º, da Constituição Federal, a interpretação conferida pelo Superior Tribunal de Justiça ao art. 85, §§ 2º, 3º e 8º, do Código de Processo Civil, em julgamento de recurso especial repetitivo, nº sentido de não ser permitida a fixação de honorários advocatícios por apreciação equitativa nas hipóteses de os valores da condenação, da causa ou o proveito

econômico da demanda serem elevados, mas tão somente quando, havendo ou não condenação: (a) o proveito econômico obtido pelo vencedor for inestimável ou irrisório; ou (b) o valor da causa for muito baixo (Tema 1.076/STJ).

8. Fixação dos honorários em consonância com o entendimento do C. STF.

9. Agravos internos desprovidos.

(TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 0002319-33.2019.4.03.6182, Rel. Desembargador Federal SAMUEL DE CASTRO BARBOSA MELO, julgado em 10/05/2024, DJEN DATA: 15/05/2024)

Portanto, considerando os dispositivos legais pertinentes, me filio ao entendimento de se reconhecer a possibilidade de cessão do direito de imagem, em tese, como foi feito no caso dos autos. A legislação autoriza expressamente a cessão dos direitos de exploração da imagem para pessoa jurídica, trazendo previsão específica para o caso do atleta profissional. Ainda, desvincula referidos valores da remuneração decorrente do contrato especial de trabalho e de demais remuneração sujeitas à tributação na pessoa física do atleta.

## 1.2 CONTRATO SPORT CLUB INTERNACIONAL

Conforme relatado, a pessoa jurídica Rafael Sóbis Promoção Ltda., firmou Contratos para a exploração do direito de imagem do recorrente, que lhes foram cedidos, com clube de futebol no qual este atleta manteve vínculo empregatício (Sport Club Internacional) e terceiro (Unimed).

Quanto aos Contrato firmado com o Sport Club Internacional e Unimed, a fiscalização aduz a vinculação à relação de trabalho do jogador com os Clubes Internacional e Fluminense, respectivamente, evidenciada por *"uma série de obrigações pessoais ao jogador"*.

Não obstante, em análise ao contrato firmado com o Internacional, entendo que as obrigações estipuladas pelas partes não se confundem com o Contrato de Trabalho (e-fls. 242/243):

### DISPOSIÇÕES

1. A CONTRATADA concede licença à CONTRATANTE, com exclusividade, para o uso da imagem, voz, nome profissional do ANUENTE, da maneira como melhor lhe convier, isoladamente ou associado a produtos ou serviços de terceiros, em conjunto com seus parceiros comerciais, podendo explorar, comercialmente a Imagem, a voz, o nome profissional do ANUENTE, bem como ceder a terceiros a licença antes referida, independentemente de autorização da CONTRATADA.

1.1. A presente licença, autorização e cessão estão diretamente vinculadas à imagem do ANUENTE junto ao CONTRATANTE e ao público em geral, sejam em fotos oficiais ou não, vídeos, jogos eletrônicos, mensagens radiofônicas ou por meio da word wide web (internet), na edição, reprodução, utilizando-a isolada ou conjuntamente, seja em promoções, eventos e/ou campanhas publicitárias de qualquer natureza.

1.2. O ANUENTE, sempre que participar em qualquer meio de comunicação deverá utilizar uniforme oficial indicado pelo CONTRATANTE. A indicação aludida poderá recair na utilização de material esportivo levando em consideração os patrocinadores oficiais do CONTRATANTE.

1.3. É dever do ANUENTE, em decorrência do presente ajuste, preservar sua imagem pública como atleta profissional, e, especialmente, resguardar e zelar pelo nome, fama e prestígio social da CONTRATANTE, constitindo-se infração contratual grave a prática de qualquer ato que desvirtue o objetivo acíü pactuado.

1.4 O ANUENTE se compromete a participar, por ano de contrato, de 04 (quatro) eventos organizados pelo CONTRATANTE em suas dependências ou em seus Consulados, devendo, para tanto, ficar identificado com o prazo mínimo de 48 (quarenta e oito) horas de antecedência.

É natural que haja certa conexão entre a relação laboral do recorrente, com a exploração do direito de uso de sua imagem, afinal o contrato de imagem advém do contrato de trabalho (motivo pelo qual justifica-se a existência da cláusula 2.2). O contrato de cessão de direito de uso de imagem é acessório ao contrato de trabalho, conforme, inclusive, já se posicionou o Superior Tribunal de Justiça (CC 34.504/SP).

No caso dos autos, conforme transcrito, o ajuste contratual fixa direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho. São típicas de um contrato de efetiva cessão de direitos de imagem.

Assim sendo, com base apenas nas considerações tecidas pela autoridade lançadora, não há qualquer ilicitude na pactuação do direito de exploração da imagem do jogador por intermédio de pessoa jurídica, não restando demonstrada, no caso dos autos, a vinculação do montante à relação trabalhista.

#### 1.2.1 GRATIFICAÇÕES

Além de pagamentos referentes à licença do uso da imagem, as notas apontam pagamentos pelo Sport Club Internacional de gratificações por participações do jogador em campeonatos.

Bichos, na linguagem usualmente usada no ramo futebolístico, refere-se ao prêmio combinado entre os atletas e clubes e pagos em caso de triunfos obtidos, isto é, visa remunerar o desempenho do empregado (jogador) ao exercer atividade típica do contrato de trabalho (desempenho em partidas/campeonatos de futebol). Portanto, enquadram-se no conceito de gratificação e engloba o conceito legal de remuneração de natureza salarial (Art. 457 da § 1º).

Assim sendo, entendo que deve ser mantido o lançamento relativo às gratificações recebidas do Sport Club Internacional (e-fl. 23 do Relatório Fiscal).

#### 1.3 CONTRATOS COM TERCEIROS NIKE E UNIMED

A improcedência da infração relativa ao contrato firmado com a Unimed e Nike, por sua vez, mostra-se ainda mais evidente. O pagamento foi realizado por não empregador, fato incontroverso, restando claro que se tratam de exploração da imagem e sob a premissa, já exposta à saciedade no presente voto, que tais direitos são passíveis de cessão à pessoa jurídica.

Dessa forma, entendo que não há a incidência do imposto de renda na pessoa física, não podendo haver deslocamento de valores em favor da referida pessoa física, justamente por se tratar de receita recebida pela empresa licenciada, com a comprovação da correspondente emissão de notas fiscais de prestação de serviços (e-fl. 24/25 do Relatório Fiscal)

Como se vê, as alegações são genéricas e encontram arrimo na tese relativa a impossibilidade de cessão do direito personalíssimo, ponto com o qual essa Relatora discorda. Não foi apontado qualquer outro argumento que embase a reclassificação dos rendimentos, como por exemplo a ausência de emissão de nota fiscal ou incongruência no valores dos contratos, comprobatório de simulação.

Pelo exposto, o lançamento não merece ser mantido quanto à tais contatos.

## 2 QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

No que tange à qualificação da multa de ofício, conforme exposto alhures, entendo que deve ser afastada a qualificação da multa de ofício, vez que, conforme analisado em minúcias, ausente a comprovação de simulação no que tange aos contratos em particular.

Destaco, nesse particular, que há no Relatório Fiscal um vácuo argumentativo no que tange à demonstração da ocorrência de simulação no caso dos autos, conduta ensejadora da multa qualificada. É ver trecho do Relatório Fiscal que embasa a aplicação da multa no patamar de 150% (e-fl. 30):

53. É o que se depreende dos fatos já narrados: uma total desconformidade entre a realidade (a contratação dos serviços da pessoa física do sócio representante) e a manifestação de vontade declarada (através de contratos entre a pessoa jurídica RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO E COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA e UNIMED-RIO, SPORT CLUB INTERNACIONAL e NIKE).

54. Não resta dúvida de que o verdadeiro contratado nos instrumentos firmados com a empresa RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO E COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA foi a pessoa física do sócio RAFAEL AUGUSTO SOBIS. Todos os envolvidos tinham plena consciência disto.

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

Como se vê, a qualificadora foi aplicada com base, exclusivamente, na divergência relativa à tese de possibilidade de cessão do direito de imagem, como direito personalíssimo, não há demonstração de efetiva de simulação (divergência de preços ou particularidades que evidenciariam a artificialidade inclusive da pessoa jurídica).

Deste modo, entendo que, nos termos que que efetivado o lançamento, não restou demonstrada a conduta ensejadora da aplicação da qualificadora, conforme exigido pela legislação de regência.

De todo modo, caso não seja esta a compreensão da Turma, entendo que deve-se aplicar a retroação da multa da Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo-a ao percentual de 100% (cem por cento).

### 3 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Com relação à Responsabilidade Solidária da RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO E COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA., concordo com a decisão de piso quanto ao ponto, entendo que se fazem presentes os requisitos para a caracterização da responsabilidade solidária, que, no caso dos autos, trata-se de imputação de responsabilidade de fato, capitulada no art. 124, inciso I, do CTN, quando há interesse comum. Reproduzo o seguinte trecho (art. 114, § 12 do RICARF):

Como já debatido nesse voto, a fiscalização, a pessoa jurídica, representada pelo próprio contribuinte RAFAEL AUGUSTO SOBIS, seu sócio-administrador, atuou na simulação, servindo de intermediária para a cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem e de endosso, gratificações, remuneração base e bônus por desempenho, firmando contratos e emitindo notas fiscais, conforme já exposto neste relatório.

O interesse comum da referida empresa pode ser vislumbrado nos fatos apurados pela fiscalização, uma vez que a responsável solidária Rafael Sobis Promoção e Comércio de ARTigos Esportivos Ltda. atuou conjuntamente com o Autuado, havendo vínculo dos dois em relação a situação que se constitui o fato gerador do tributo.

Não bastasse isso, o registrado no item 60 do REFISC denota o interesse comum da responsável solidária: “A receita da empresa no período de 2010 a 2012 provém exclusivamente dos rendimentos ora imputados à pessoa física, fato gerador do lançamento. Nesse período a pessoa jurídica distribuiu apenas parte dos lucros, aumentando seus Lucros Acumulados e seu Ativo Não Circulante, conforme Balanços Patrimoniais dos Livros Diário nº. 3, 4 e 5.” Portanto, é inerente ao caso em análise o interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo lançado, incidindo, na espécie, o art. 124, I, do CTN.

### 4 APROVEITAMENTO DOS VALORES RECOLHIDOS PELA PESSOA JURÍDICA

Por fim, no que concerne ao pedido para compensar os tributos recolhidos pela pessoa jurídica Rafael Sóbis Promoção Ltda com o imposto de renda da pessoa física lançado, entendo que assiste razão as recorrentes.

Existem precedentes do CARF possibilitando o aproveitamento dos pagamentos dos tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas em casos semelhantes. Neste sentido foi decidido o Caso Guga, sobre o mesmo tema ora em análise, em que a 6<sup>a</sup> Câmara do 1<sup>o</sup> Conselho de

Contribuintes, nos termos do Acórdão n. 106-17.147, deu parcial provimento ao recurso voluntário nos seguintes termos:

A ementa do acórdão supra mencionado é ainda mais explícita:

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITAS DE PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA DO SÓCIO - COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM DECORRÊNCIA DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS - HIGIDEZ. Em respeito ao princípio da moralidade administrativa, uma vez que foram reclassificados os rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, deve-se adotar o mesmo procedimento em relação aos tributos pagos na pessoa jurídica vinculados aos rendimentos/receitas reclassificados, ou seja, apurado o imposto na pessoa física, deste devem-se abater os tributos pagos na pessoa jurídica, antes dos acréscimos legais de ofício.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR - ACORDO - RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO - COMPENSAÇÃO As pessoas físicas que recebam rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir do imposto apurado na declaração de ajuste, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos - desde que haja previsão para tanto eia acordo ou convenção internacional fixada com o país de origem dos rendimentos, ou que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil. O acordo, ou a lei que estabeleça a reciprocidade, têm que estar um vigor no ano-calendário para o qual a compensação é pleiteada, sob pena da a mesma não ser permitida. Ademais, caberá ao contribuinte comprovar, através da documentação pertinente, a data e o montante do imposto recolhido. (grifei)

O mesmo racional foi adotado no julgamento do Caso Neymar (Acórdão n. 2402-005.703), como se depreende de trecho do voto da Relatora Bianca Rothschild, vencedor quanto à matéria:

Em obediência ao princípio da moralidade administrativa, seria desarrazoados reclassificar as receitas da pessoa jurídica para rendimentos da pessoa física, mantendo intactos os tributos já recolhidos, obrigando as respectivas pessoas jurídicas a solicitar restituição, para compensação posterior, sofrendo o ônus de eventual decadência do direito creditório ou mesmo da imposição global da multa de ofício aqui lançada, quando se sabe que, contemporaneamente ao fato gerador das receitas reclassificadas, houve pagamento parcial dos tributos sobre tais receitas/rendimentos.

Ante o exposto, voto no sentido do deferimento do pleito compensatório conforme acima fundamentado, inclusive em relação ao imposto de renda retido na fonte de fontes pagadoras no exterior.

Ainda, recentemente, os membros da 1ª Turma da 3ª Câmara da Segunda Seção, ao analisar caso similar ao presente (“Caso Fred”) acordaram, por maioria de votos, em reconhecer o

direito de compensar/deduzir os tributos recolhidos pela pessoa jurídica, nos termos do Acórdão n. 2301-011.302.

Nesse sentido, entendo pela possibilidade da compensação dos tributos recolhidos na pessoa jurídica e reclassificados na pessoa física.

## 5 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer os Recursos Voluntários e, no mérito, dar-lhes parcial provimento, mantendo apenas o lançamento relativo às gratificações recebidas do Sport Club Internacional, acompanhado de multa de ofício e juros de mora.

*Assinado Digitalmente*

**Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Alfredo Jorge Madeira Rosa**, redator designado.

Peço vênia à eminent Relatora para apresentar respeitosa divergência quanto à decisão de mérito em seu excelente voto.

O presente caso se trata de atleta profissional de futebol que cedeu, não onerosamente, todos os seus direitos “relativos ao uso e exploração de sua imagem pessoal e profissional para todos os fins, inclusive comerciais”. A cessão foi feita a pessoa jurídica constituída na forma de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, possuindo dois sócios, sendo um deles o próprio fiscalizado, com 99% das cotas em um capital social de R\$1.000. O período fiscalizado compreende de janeiro de 2010 a dezembro de 2012.

A tese da fiscalização, mantida pelo acórdão *a quo*, é de que ocorreram as seguintes infrações:

- 001 OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA, DECORRENTES DE GRATIFICAÇÕES EM COMPETIÇÕES DESPORTIVAS, da fonte pagadora SPORT CLUB INTERNACIONAL;

- 002 OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA DECORRENTES DE CESSÃO DE DIREITOS DE ENDOSSO E BÔNUS POR DESEMPENHO, da fonte pagadora NIKE DO BRASIL COMERCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA; e

- 003 OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA, DECORRENTES DE CESSÃO DE DIREITOS DE USO DE NOME, VOZ E IMAGEM, das seguintes fontes pagadoras:

a) UNIMED-RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA;

b) SPORT CLUB INTERNACIONAL.

Abaixo analisaremos os motivos determinantes para reforma do acórdão, segundo alegações do recurso voluntário.

## **1 DIREITO DE IMAGEM VERSUS DIREITOS PERSONALÍSSIMOS: DIFERENÇAS, REGIMES JURÍDICOS E CONSEQUÊNCIAS**

O direito de imagem, como expressão da personalidade, é protegido constitucionalmente (art. 5º, incisos V, X e XXVIII da CF/88) e regulamentado pelo Código Civil (art. 11). Tradicionalmente, é considerado um direito personalíssimo, intransmissível e irrenunciável em seu aspecto moral.

Assim dispõe o Código Civil, em seu artigo 11, sobre os direitos da personalidade:

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

Assim, temos que a regra ao tratar dos direitos da personalidade são sua intransferibilidade e irrenunciabilidade, comportando pontuais exceções por força de lei.

Alterações legislativas e jurisprudenciais passaram a admitir a sua exploração econômica, distinguindo-se entre o aspecto moral e o patrimonial, conforme bem representado graficamente à e-fl. 1026 do Recurso Voluntário.

O Superior Tribunal de Justiça (REsp 74.473) consolidou entendimento de que o direito de imagem possui dupla natureza: moral (inalienável) e patrimonial (licenciável). Assim, admite-se a cessão do uso da imagem para fins comerciais, sem que isso implique renúncia ao direito personalíssimo.

A cessão patrimonial da imagem, portanto, deve ser interpretada como autorização temporária e condicionada, não como alienação definitiva. Até este ponto se alinham os entendimentos do acórdão recorrido, do recorrente, da relatora, e deste conselheiro redator.

### **1.1 LEI Nº 9.610/1998, ART. 92**

Em defesa da cessão de direitos de imagem ocorrida no presente caso, invoca o recorrente o art. 92 da Lei nº 9.610/1998.

Art. 92. Aos intérpretes cabem os direitos morais de integridade e paternidade de suas interpretações, inclusive depois da cessão dos direitos patrimoniais, sem prejuízo da redução, compactação, edição ou dublagem da obra de que tenham participado, sob a responsabilidade do produtor, que não poderá desfigurar a interpretação do artista.

Parágrafo único. O falecimento de qualquer participante de obra audiovisual, concluída ou não, não obsta sua exibição e aproveitamento econômico, nem exige autorização adicional, sendo a remuneração prevista para o falecido, nos termos do contrato e da lei, efetuada a favor do espólio ou dos sucessores.

A citada lei realmente trata de distinguir direitos morais de direitos patrimoniais, incluindo a possibilidade de cessão dos direitos patrimoniais. Todavia, a Lei nº 9.610/1998 trata de direitos autorais, conforme bem estabelece a ementa da lei, não sendo aplicável ao presente caso. Sua inaplicabilidade tem sido entendida em julgados do CARF como o do Acórdão n.º 2301-009.628.

## 1.2 LEI Nº9.615/1998, ART. 87-A

Afirma o recorrente que todos os atos e negócios jurídicos foram celebrados de acordo com a legislação de regência (art. 87-A, da Lei nº 9.615/98 — Lei Pelé). O referido artigo, incluído pela Lei nº 12.395, de 16 de março de 2011, que estabelece que 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”, somente pode ser aplicado após a sua vigência, ou seja, a partir de 17 de março de 2011, data em que a lei foi publicada no Diário Oficial da União.

Conforme já assente pela CSRF no acórdão nº9202-007.322:

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.

Em mesmo sentido foi o entendimento da CSRF no acórdão nº9202-011.585, na sessão de 28 de novembro de 2024.

O disposto no art. 87-A 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.

Portanto, quanto à possibilidade jurídica da segunda situação, no caso em tela: a uma, o dispositivo não socorre os fatos geradores anteriores a sua entrada em vigor. A duas, o dispositivo também não é hábil a socorrer os fatos gerados posteriores a sua entrada em vigor, visto que não se tratou de direito de uso de imagem, e que os deveres e condições postas se confundiram com os contratos especiais de trabalho desportivo, conforme será detalhado adiante neste voto.

## 1.3 NECESSIDADE DE DOIS SUJEITOS DE DIREITO

Assevera o recorrente à e-fl. 1027:

37. A exploração segura da imagem pelo contratante reclama, assim, a intervenção dos dois sujeitos, titulares de direitos distintos: a) pessoa jurídica: titular do direito patrimonial (direito de exploração de imagem), cessão em virtude da qual ocorre o pagamento pelo contratante; b) pessoa física: titular do direito moral (personalíssimo), desprovido de conteúdo econômico e que não é objeto de qualquer cessão, pois é intransferível.

Tendo em vista que o titular do direito personalíssimo é o recorrente, esse desmembramento em duas personalidades jurídicas se mostrou, à luz da tese da fiscalização, totalmente desnecessária sob o aspecto jurídico ou comercial, se justificando apenas como forma de evasão fiscal, ao incluir personalidade jurídica totalmente dispensável às transações entre o recorrente e terceiros contratantes. Uma simulação perpetrada por meio de cessão não onerosa dos direitos de imagem de seu titular, para a cessionária cujas cotas pertencem 99% ao titular do direito de imagem.

#### 1.4 LEI Nº12.441/2011, ART. 980 DO CC

Ainda sobre a exploração pela pessoa jurídica cessionária, afirma o recorrente que a possibilidade de exploração do direito de imagem por pessoa jurídica ficou devidamente respaldada no Código Civil, com o advento da Lei nº 12.441/2011, que inseriu o art. 980-A.

Ocorre que o citado artigo 980-A só entrou em vigor em 09/01/2012, expurgando de plano sua suposta aplicação aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2010 e 2011. Em relação ao ano-calendário de 2012 o artigo também não é aplicável ao caso, visto que se destina a permitir pontual exceção destinada às empresas individuais de responsabilidade limitada (EIRELI).

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.

§ 1º O nome empresarial deverá ser formado pela inclusão da expressão "EIRELI" após a firma ou a denominação social da empresa individual de responsabilidade limitada.

§ 2º A pessoa natural que constituir empresa individual de responsabilidade limitada somente poderá figurar em uma única empresa dessa modalidade.

§ 3º A empresa individual de responsabilidade limitada também poderá resultar da concentração das quotas de outra modalidade societária num único sócio, independentemente das razões que motivaram tal concentração.

§ 4º ( VETADO).

§ 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.**

§ 6º Aplicam-se à empresa individual de responsabilidade limitada, no que couber, as regras previstas para as sociedades limitadas.

Tal limitação tem sentido, pois compatibiliza a possibilidade de exercício de atividade empresarial de natureza personalíssima com a limitação da responsabilidade do empresário individual, inaugurada com a edição da Lei nº 12.441, de 2011, e antes desse diploma normativo, a responsabilidade era ilimitada. Por esse dispositivo, o empresário continuará executando as tarefas pessoalmente, porém, agora, com a sua responsabilidade limitada ao capital social.

Esse dispositivo, portanto, tem finalidade unicamente civilista, não fazendo qualquer referência à sujeição passiva tributária, que, inclusive, exige lei complementar para tanto, conforme estabelece o art. 146, III, “a”, da Constituição.

A pessoa jurídica cessionária no presente caso não foi constituída sob a forma de EIRELI, portanto, não coberta pelo manto da exceção legal trazida ao recurso. Assim também entendeu a CSRF no acórdão nº9202-007.322.

#### 1.5 LEI Nº14.597/2023, ART. 164

A superveniente Lei Geral do Esporte, Lei nº 14.597/2023, não alegada em recurso, mas citada pela relatora, também não seria aplicável ao caso. Trata-se de lei inexistente à época dos fatos geradores, não sendo legislação tributária e tampouco sendo lei expressamente interpretativa, conforme exigência do art. 106, II, “a”, do CTN, para que uma legislação seja aplicável a fatos pretéritos. Ademais, o §4º do art. 164 estabelece que “deve ser efetivo o uso comercial da exploração do direito de imagem do atleta, de modo a se combater a simulação e a fraude”. Adiante se demonstrará que não houve exploração efetiva pela pessoa jurídica cessionária.

#### 1.6 LEI Nº11.196/2005, ART. 129

À e-fl. 1028 o recurso alega que o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 também corroboraria a licitude da cessão realizada. A alegação foi acolhida pela relatora, e dela novamente divirjo respeitosamente.

O acórdão nº 9202-011.586, da 2<sup>a</sup> Turma da CSRF, em sessão de 28 de novembro de 2024 firmou o seguinte entendimento explícito em sua ementa.

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

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

**CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005.**

O disposto no art. 129 da Lei nº 11.196/2005, refere-se exclusivamente à prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou

cultural, razão pela qual a cessão de direitos de imagem de atletas desportivos não está subsumida às hipóteses ali previstas.

Discorre a ilustre Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, redatora designada para o voto vencedor do acórdão que:

Ao longo dos anos inúmeras foram as modificações legislativas promovidas que geraram imbróglios com relação sua (in)aplicabilidade – ou, ainda, quanto aos limites para sua aplicabilidade – no que tange à cessão do **direito de imagem** e sua consequente tributação.

No final da década de 90 veio a Lei nº 9.615 (Lei Pelé) revogar a de nº 8.672 (Lei Zico). Em 2005, editado o art. 129 da Lei nº 11.196, que determina a submissão à legislação das pessoas jurídicas, para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, artísticos, científicos ou culturais, em caráter personalíssimo ou não. Em 2011, a Lei nº 12.395 modificou a redação do art. 42 da Lei Pelé, de modo a deixar expresso ter o **direito de arena** natureza civil, além de ter incluído o art. 87-A, passando a prever a possibilidade de cessão ou exploração do **direito ao uso da imagem do atleta**, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo. Por fim, em 2015 incluído pela Lei nº 13.155 o parágrafo único ao art. 87-A da Lei Pelé, trazendo novos balizamentos para a exploração econômica do direito de imagem.

Crucial ter em mente que direito de imagem e de arena não se confundem. O **primeiro** pertence à pessoa física que, após pactuação, autoriza terceiro a explorar economicamente sua imagem; ao seu turno, o direito de arena tem como titular a entidade esportiva (clube), fazendo o atleta jus a um percentual do montante recebido pela exposição coletiva (partida de futebol), em razão de ter do evento participado. Um atleta futebolístico de projeção, via de regra, celebra **(i)** um contrato de trabalho com o clube; **(ii)** contrato(s) de direito de imagem com terceiros (aparecimento em comerciais, campanhas publicitárias, etc.); **(iii)** contrato(s) de direitos de imagem com a própria equipe de futebol (e/ou empresas à ela diretamente vinculada); e, por fim, **(iv)** ainda percebe quantias pela aparição em partidas de futebol (direitos de arena).

Feitos os esclarecimentos iniciais, passo analisar a melhor exegese do art. 129 da Lei do Bem, que assim dispõe:

(...)

A despeito de ter sido a constitucionalidade do art. 129 da Lei do Bem chancelada do bojo da ADC nº 66, certo ali inexistir qualquer menção acerca da subsunção da exploração do direito de imagem de atletas ao dispositivo que prevê forma de tributação mais favorecida. Ademais, há precedente em que o col. Superior Tribunal de Justiça – o REsp nº 1.227.240 –, de forma incidental, rechaçou a inclusão da atividade desenvolvida por atletas entre aquelas mencionadas pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Além de a prestação de serviços pressupor necessariamente uma obrigação de fazer – que não se confunde com a cessão da exploração do direito de imagem –, rótulos não podem ser suficientes para chancelar a validade de um negócio jurídico, sem que suas especificidades sejam analisadas. Isso porque,

(...)

A Conselheira continua seu texto, e conclui sua argumentação, com a seguinte citação de Hamilton de Souza e Hugo Funaro<sup>1</sup>:

*[o] art. 129 da Lei 11.196/2005 esclarece que mesmo os serviços personalíssimos podem ser submetidos ao regime fiscal e previdenciário aplicável às pessoas jurídicas. Constatado abuso de direito na forma do art. 50 do Código Civil, poderá a Administração recorrer ao Poder Judiciário para estender ao patrimônio dos sócios ou administradores a responsabilidade pela obrigação tributária. Caso, entretanto, seja verificado que os atos não foram praticados com a utilização da estrutura da pessoa jurídica, mas por alguém que a integra, no interesse deste, poderá o ato ser imputado diretamente a quem o praticou. Não se trata de desconsideração da personalidade jurídica, mas de identificação do real sujeito passivo da obrigação tributária, por não ter a empresa qualquer relação com o fato gerador.*

O desfecho da citação, ao tratar da identificação do real sujeito passivo, é especialmente caro a este processo.

O Relatório Fiscal à e-fl. 26, tópico III – Das Constatações, item 23, apresenta a seguinte afirmação:

A pessoa jurídica RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO E COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA, CNPJ 08.XXX.538/0001-16, foi utilizada como intermediária no recebimento de valores devidos a título de direitos de imagem e de endosso, gratificações, remuneração base e bônus por desempenho, quando, na verdade, quem estava sendo remunerado era o sócio RAFAEL AUGUSTO SOBIS. **Utilizou-se um artifício, com a finalidade de enquadrar rendimentos próprios da pessoa física em uma tributação menos onerosa.** (grifo deste conselheiro)

## 2 SIMULAÇÃO, IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E MULTA QUALIFICADA

Ainda que os dispositivos legais trazidos em recurso voluntário fossem hábeis a suportar a licitude da cessão realizada, o que se demonstrou que não são, a licitude da cessão depende principalmente de que a estrutura arquitetada também seja lícita, sem que haja

<sup>1</sup> SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 137, 2007, p 38/64.

planejamento tributário abusivo. Esta é uma premissa inafastável à aplicação da legislação invocada.

No caso em tela houve simulação contratual, com interposição de pessoa jurídica para mascarar rendimentos que decorrem diretamente da atuação pessoal do atleta. O contribuinte é quem tem relação direta com o fato gerador.

A jurisprudência administrativa (ex: CSRF, Acórdão nº 9202-007.322) reconhece que, mesmo havendo contrato entre patrocinador e empresa do atleta, a remuneração decorre da atividade personalíssima do jogador, sendo inexequível sem sua participação direta. A interposição da pessoa jurídica, nesses casos, configura planejamento tributário abusivo, passível de desconsideração dos negócios realizados.

## 2.1 TRABALHO COMO ATLETA PROFISSIONAL E CESSÃO DOS DIREITOS DE IMAGEM

O presente processo envolve como contratantes as empresas:

- Sport Club Internacional;
- Nike;
- Unimed Rio;
- Fluminense Football Club.

À e-fl. 27 o Termo de Verificação Fiscal informa que:

31. Conforme analisado anteriormente, verifica-se a vinculação da vigência dos contratos firmados com SPORT CLUB INTERNACIONAL e UNIMED-RIO à relação de trabalho do jogador com os clubes INTERNACIONAL e FLUMINENSE, respectivamente, **bem como o estabelecimento de uma série de obrigações pessoais 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 consequentemente dos rendimentos. (grifos do redator)

(...)

33. Com relação aos direitos de endosso, objeto do contrato com a NIKE, aplicam-se os mesmos argumentos dos direitos de imagem, em relação ao seu caráter personalíssimo.

34. Com relação aos valores recebidos a título de gratificações por participações do jogador em campeonatos e bônus por desempenho, a natureza pessoal dos rendimentos é evidente, uma vez que se trata de remuneração decorrente da atividade do jogador e não há qualquer prestação de serviço por parte de sua empresa.

35. No caso do contrato com a NIKE, o bônus por desempenho é estabelecido na condição de o jogador atingir os objetivos previstos na tabela (Schedule C), que

estabelece um valor de bônus para cada objetivo de desempenho. Está claro que o desempenho é do atleta e não da empresa.

A CSRF, no Acórdão n.º 9202-007.322, decidiu divergência de entendimento para casos análogos ao presente, os quais envolviam atleta profissional de futebol, cessão de direitos de imagem utilizando pessoa jurídica controlada pelo jogador, anos-calendário de 2010 e 2011, e contratações realizadas pelas empresas Unimed Rio e Fluminense Futball Club.

Por economia processual reproduzirei trecho do notável voto do Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, o qual detalhadamente elucida a questão dos rendimentos personalíssimos da pessoa natural para fins de tributação pelo imposto sobre a renda, e cujos argumentos acolho como razão de decidir. Destaque-se que em ambos os acórdãos analisados (Acórdão nº 2201-003.748 recorrido e Acórdão 2202-004.008 paradigma) se atribuiu à pessoa física do atleta, como rendimentos tributáveis na pessoa física, os valores pagos às empresas das quais os respectivos atletas eram sócios, a título de cessão de direito de imagem.

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 relembrar 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 dada 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 tabeliões, notários, oficiais públicos e Outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;*
- e) corretagens e comissões dos corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos;*

*f) O lucros da exploração individual de contratos de empreitada unicamente de lavor, 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 decretólei, 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 auferiram 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. Sobre vieram, 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. 980-A à Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil) que no seu parágrafo quinto contempla a possibilidade de cessão do direito de imagem, aí sim, para fins de exploração comercial desta, a empresa individual de responsabilidade limitada – EIRELI. Confira-se:

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

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

Parece, portanto, que, a partir da vigência do § 5º, do art. 980-A do novo Código Civil, há fundamento legal para a cessão do direito de exploração econômica do direito de imagem por pessoa jurídica, com a condição de que esta seja uma EIRELI.

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, concluo 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.

O contrato firmado pela Unimed Rio, no presente caso, possui texto distinto nas referidas cláusulas. Contudo, permanecem as condições de dependência da estabilidade contratual entre Unimed Rio, o Fluminense, e o jogador Rafael Sobis. Vejamos trechos do contrato firmado:

#### Cláusula Décima Segunda

A CONTRATANTE poderá rescindir a presente contratação, independentemente de qualquer aviso ou notificação, judicial ou não, na hipótese do patrocínio que mantém com o Fluminense Football Club ser suspenso ou vir a ser rescindido, ou, ainda, a notória verificação de uma das hipóteses previstas nos dois últimos parágrafos do capuz da Cláusula Terceira deste Instrumento envolvendo o ANUENTE ACEITANTE.

Não há uma alusão direta ao vínculo de emprego, todavia, as obrigações contratuais de Rafael Sobis junto à Unimed Rio são diretamente relacionadas a sua atuação profissional no Fluminense. Destaca a fiscalização às e-fls. 23/24:

18. Em 20/07/2011 foi firmado Instrumento Particular de Contrato de Licenciamento de Direitos de Uso de Nome, Voz e Imagem, exclusivamente do sócio RAFAEL AUGUSTO SOBIS, entre UNIMED-RIO (contratante), RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO E COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA (contratada) e RAFAEL AUGUSTO SOBIS (anuente aceitante), com vigência de 20/07/2011 a 31/07/2012, sendo estabelecidos na Cláusula Oitava pagamentos mensais para o período. Este contrato relaciona as obrigações do sócio na divulgação da marca UNIMED a seus serviços como atleta profissional de futebol do FLUMINENSE (vide Anexo ao contrato). Em 19/07/2012 foi firmado entre as mesmas partes Aditivo ao referido Instrumento Particular, com vigência de 20/07/2012 a 19/07/2015, sendo estabelecidos na Cláusula Segunda pagamentos mensais para o período.

O citado anexo do contrato traz obrigações impossíveis de serem cumpridas por uma pessoa jurídica e que, pelo contrário, só podem ser realizadas por Rafael Sobis na condição de atleta profissional do Fluminense. Abaixo alguns destaques à e-fl. 75:

2. Realização de até 3 (três) comerciais publicitários de 30 cada um, que serão realizados a partir de uma diária de trabalho de 6 (seis) horas, para a captação das imagens que farão parte dos filmes.

(...)

4. Realização de fotos publicitárias (com ou sem utilização do uniforme do Fluminense) para mídia institucional e varejo, mídia impressa jornais, revistas, folhetos, encartes, área exterior outdoor, back lights, front lights, painéis, mobiliário urbano e livre utilização das imagens para anúncios/comerciais ligados ao Fluminense com a assinatura Unimed-Rio, dentro do território nacional.

5. Realização de gravações de áudios para confecção de até 3 (três) spots de rádio.

As fotos e os áudios serão produzidos em uma diária de 4 (quatro) horas, sendo 3 (três) horas para as fotos e 1 (uma) hora de trabalho para os áudios destinados aos spots.

6. O jogador comparecerá a um número máximo de 4 (quatro) eventos sociais/institucionais, que poderão ser alterados de comum acordo entre as partes.

Inicialmente estão pré-determinados os seguintes: (...)

No contrato da Nike também estão presentes obrigações personalíssimas que determinam como o jogador deve se vestir, que produtos deve usar, que eventos deve comparecer, dentre outras obrigações não atribuíveis a pessoas jurídicas. Destaque-se trecho à fl.202 que vincula diretamente o contrato à atividade de jogador profissional desempenhada pelo recorrente.

(a) Se o JOGADOR "se aposentar" do futebol profissional ou do futebol internacional competitivo, a NIKE terá o direito de reduzir a Remuneração Base total da EMPRESA relativa ao Prazo Contratual em até 100%. "Aposentar-se" significa que o JOGADOR formalmente anuncia sua aposentadoria do futebol profissional ou do futebol internacional competitivo ou se ausenta (por qualquer razão, incluindo, sem limitações, doença, lesão, falta de condicionamento físico, suspensão ou qualquer outra razão) do futebol profissional ou do futebol internacional competitivo por um período de, ao menos, 365 dias consecutivos.

O contrato ainda prevê avaliações de desempenho do atleta e não da empresa contratada.

O contrato firmado com o Sport Club Internacional é claramente vinculado ao seu contrato desportivo como atleta profissional do clube, não se tratando de negócios autônomos. Dispõe o contrato:

2: Pela licença de uso dos direitos de imagem, voz, nome profissional e/ou apelido esportivo objeto deste contrato, o CONTRATANTE pagará à CONTRATADA, pela licença do uso dos direitos de imagem, Voz, nome, profissional-e/ou apelido

esportivo do ATLETA a importância de R\$2.550.000,00. (dois milhões quinhentos e cinquenta mil reais), da seguinte forma:

- a) R\$1.200.000,00. (um milhão e duzentos mil reais), em 02 (duas), parcelas, no valor de 1.600.000,00, (seiscentos mil reais), cada, vincendas à primeira no ato da assinatura do presente instrumento e a segunda no dia 65 de janeiro de 2011;
- b) R\$1.350.000,00 (um, milhão, trezentos e cinquenta mil reais), em 12 (doze), parcelas no valor de R\$112.500,00 (Cento e doze Mil e quinhentos reais), vincendas a cada dia 25 do mês Subsequente ao vencido, durante a vigência do presente contrato.

2.1. A. CONTRATADA receberá as importâncias supra fixadas- mediante a competente expedição e entrega da correspondente nota fiscal.

**2.2. Na hipótese de resilição antecipada deste instrumento, rescisão ou suspensão do contrato desportivo do ANUENTE com o CONTRATANTE, as parcelas vincendas descritas na presente cláusula, não serão mais exigíveis.**  
*(grifo do redator)*

Chama a atenção a cláusula 1 do contrato à e-fl. 242, na qual a contratada chega a conceder ao clube licença para explorar comercialmente a imagem do atleta, em clara irregularidade. Conforme demonstrado, nem a própria pessoa jurídica cessionária possuía permissão legal para explorar comercialmente a imagem do atleta. Não suficiente, ela firmou contrato em que concede a terceiro aquilo que nem a ela era permitido, explorar comercialmente a imagem de Rafael Sobis.

1. A CONTRATADA concede licença a CONTRATANTE, com exclusividade, para: o uso da imagem, voz; nome profissional do ANUENTE, da maneira como melhor lhe convier, isoladamente, ou associado a produtos ou serviços de terceiros, em conjunto com seus parceiros comerciais, **podendo explorar comercialmente a imagem, a voz, o nome profissional do ANUENTE; bem como ceder a terceiros licença antes referida, independentemente de autorização da CONTRATADA.**  
*(grifo do redator)*

Cabe repisar o que o acórdão recorrido afirmou à e-fl. 981 sobre a possibilidade de celebração de contratos de licença.

Assim, no plano teórico, não há dúvida de que é possível, em tese, a celebração de contratos de licença de uso de imagem e contratos de trabalho de modo independente. O primeiro, regido pela lei civil, e o segundo de natureza trabalhista. Contudo, a solução da controvérsia não pode ser relegada ao plano teórico, pois são exatamente os elementos que se extraem da realidade factual que irão descortinar a efetiva natureza jurídica das relações existentes, quem são os sujeitos envolvidos e quais as obrigações contratadas.

Portanto, agiu acertadamente a fiscalização ao considerar omissões de Rafael Sobis os rendimentos decorrentes dos contratos firmados entre Sport Club Internacional, Unimed Rio,

Nike, e a pessoa jurídica Rafael Sobis Promoção e Comércio De Artigos Esportivos Ltda nos anos fiscalizados.

Em mesmo sentido também entendeu o Acórdão CSRF nº 9202-004.548, citado pela relatora em seu voto mas para analisar questão distinta, e que também atribuiu os rendimentos à pessoa física do atleta, fazendo constar de sua ementa a seguinte disposição:

**CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA PERSONALÍSSIMA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.**

Os rendimentos decorrentes de serviços de natureza eminentemente pessoal, inclusive os relativos a cessão de direitos de imagem, devem ser tributados na pessoa física do efetivo prestador do serviço, sendo irrelevante a denominação que lhes seja atribuída ou a criação de pessoa jurídica visando alterar a definição legal do sujeito passivo.

No presente processo, não havia à época dos fatos permissão legal para que fosse firmado o contrato de cessão de uso e exploração de direito de imagem realizado entre Rafael Augusto Sobis e Rafael Sobis Promoção e Comércio De Artigos Esportivos Ltda, agindo o recorrente de forma contrária à lei, em clara ilicitude.

Ainda que houvesse permissão legal, os rendimentos auferidos aqui em análise se sujeitam à tributação na pessoa física, dada as suas naturezas, conforme exposto no presente voto.

Adicione-se ainda que a estrutura arquitetada envolve simulação, na qual foi interposta uma pessoa jurídica sem qualquer função, senão a de economizar tributos. Não houve o efetivo uso comercial da exploração do direito de imagem do atleta, conforme mandamento superveniente estabelecido pela Lei Geral do Esporte em seu art. 164, §4º. Destaca a fiscalização às e-fls. 28 e 30:

40. É legítimo que, diante de duas formas possíveis de se efetuar um negócio, a escolha do contribuinte recaia sobre aquela que lhe impõe um menor ônus tributário. É o que se chama de "elisão fiscal", permitida pela legislação. Não obstante, é preciso que as diferentes opções de operação estejam de fato disponíveis, sejam legítimas. No caso analisado, a forma utilizada não corresponde à realidade, é uma ficção. Não basta que a pessoa física vista uma "capa" de pessoa jurídica e emita notas fiscais. A situação jurídica deve corresponder à situação de fato. Em não correspondendo, o que ocorre é a "evasão fiscal", não permitida pelo ordenamento jurídico, sendo nesta situação que o caso analisado se enquadra.

(...)

52. A simulação pode ser definida como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de um negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o objetivo de enganar terceiros. No ato simulado

ocorre a divergência entre a declaração externalizada, pelo sujeito ou sujeitos, que pretendem seja visível em relação ao Fisco, e a vontade ou declaração interna, que pretendem seja a vigente entre elas, declaração essa necessária para que tenha eficácia a real intenção das partes, escondida por trás da declaração aparente. No processo de simulação há uma deformação da declaração de vontade das partes, conscientemente desejada, com o objetivo de induzir terceiros (inclusive o Fisco) ao erro ou engano.

53. É o que se depreende dos fatos já narrados: uma total desconformidade entre a realidade (a contratação dos serviços da pessoa física do sócio representante) e a manifestação de vontade declarada (através de contratos entre a pessoa jurídica RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO E COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA e UNIMED-RIO, SPORT CLUB INTERNACIONAL e NIKE).

54. Não resta dúvida de que o verdadeiro contratado nos instrumentos firmados com a empresa RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO E COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA foi a pessoa física do sócio RAFAEL AUGUSTO SOBIS. Todos os envolvidos tinham plena consciência disto.

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

Em relação aos recebimentos da Nike, nem mesmo as 03 notas fiscais que suportariam os registros contábeis efetuados na pessoa jurídica foram apresentadas.

21. Apesar de tanto RAFAEL AUGUSTO SOBIS quanto RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO E COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA terem sido intimados a apresentar as notas fiscais emitidas em função dos referidos contratos, nenhuma foi apresentada. O contribuinte alegou dificuldades na obtenção dos documentos junto ao responsável pela contabilidade da empresa.

Reitere-se que, conforme já ressaltado pelo acórdão recorrido, a fiscalização não desconsiderou a personalidade jurídica legalmente constituída. A fiscalização apenas demonstrou que a situação de fato difere da de direito. Sobre a invalidade do negócio jurídico dispõe o código civil que:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Também o Código Civil assim discorre sobre a ilicitude dos atos jurídicos:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Nesse sentido, inclusive, é a previsão do Enunciado nº 139 do JF/STJ, aprovados nas Jornadas de Direito Civil do Conselho da Justiça Federal:

Enunciado nº 139: Os direitos da personalidade podem sofrer limitações, ainda que não especificamente previstas em lei, não podendo ser exercidos com abuso de direito de seu titular, contrariamente à boa-fé objetiva e aos bons costumes.

As estruturas empresariais não têm por finalidade trazer economia tributária sobre os rendimentos auferidos pela pessoa física de seus sócios no exercício de atividades personalíssimas. Em mesmo sentido, também não se resumem a um mero registro no CNPJ, o qual tem apenas natureza declaratória.

Para além do CNPJ há de haver real atividade empresarial, sem simulações, contribuindo para o desenvolvimento da coletividade de modo a justificar um tratamento tributário diferenciado, e não uma existência apenas formal que se justifica somente pela economia tributária de seus sócios.

Pela simulação realizada, acertada também a qualificação da multa de ofício realizada pela Auditora-Fiscal e mantida pelo acórdão da DRJ. Reproduzo trecho do acórdão recorrido, cujos argumentos acolho como razão de decidir.

### 3. EXIGÊNCIA DA MULTA QUALIFICADA

Quanto às alegações do contribuinte, importa, para sua análise, a compreensão prévia da legislação que dá fundamento à aplicação da multa de ofício agravada de 150% - artigo 44 da Lei nº 9.430/96:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*[...] § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.[grifei]*

Os casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/94, como indicado no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, são sonegação, fraude ou conluio, com conduta dolosa:

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou crédito tributário correspondente.*

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.*

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

O conceito de dolo encontra-se estabelecido no artigo 18, inciso I, do Decreto-Lei n.º 2.848, de 07 de dezembro de 1940 - Código Penal, que define o crime doloso como aquele “em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo”. Em relação ao crime em que o agente quis o resultado, diz-se que houve dolo direto; no tocante àquele o agente assumiu o risco de produzi-lo, dolo eventual.

Na lição de Julio Fabbrini Mirabete (in Manual de direito penal. São Paulo, Atlas, 1990. 5.ª edição. Vol. 1, págs. 138/139), “o Código Penal Brasileiro adotou a teoria da vontade quanto ao dolo direto e a teoria do assentimento ao conceituar o dolo eventual”. Pela teoria da vontade, concernente ao dolo direto, “age dolosamente quem pratica a ação consciente e voluntariamente. É necessário para a sua existência, portanto, a consciência da conduta e do resultado e que o agente a pratique voluntariamente”; pela teoria do assentimento, ou do consentimento, relativa ao dolo eventual, “faz parte do dolo a previsão do resultado a que o agente adere, não sendo necessário que ele o queira. Para a teoria em apreço, portanto, existe dolo simplesmente quando o agente consente em causar o resultado ao praticar a conduta”.

Pelo exposto, também descabida a aplicação das Súmulas CARF nº14 e nº73. Entretanto, deve a multa qualificada ficar submetida ao novo teto legal de 100%.

### **3 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO E COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA E DESCONSIDERAÇÃO DOS RECOLHIMENTOS EFETUADOS PELA PESSOA JURÍDICA**

À e-fl. 1030 afirma o recorrente:

**54. A imprecisão lógica incorrida pela decisão é manifesta ao ponto de manter a responsabilidade solidária imputada à empresa, mas desconsiderar os pagamentos realizados por esta, repisa-se, em relação aos mesmos fatos que ensejaram o lançamento fiscal e, consequentemente, a sua eleição como sujeito passivo.**

Não assiste razão ao recorrente, são duas situações com distintos fundamentos, contudo não conflitantes, conforme será exposto.

O auto de infração fundamentou à e-fl. 31 a responsabilidade solidária com base no art. 124, inciso I do CTN.

**58. RAFAEL SOBIS PROMOÇÃO E COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA é responsável solidário, com base no art. 124, inciso I, da Lei n.º 5.176/66 (Código Tributário Nacional), tendo em vista o interesse comum na situação que constitui o fato gerador.**

**59. A pessoa jurídica, representada pelo próprio contribuinte RAFAEL AUGUSTO SOBIS, seu sócio-administrador, atuou na simulação, servindo de intermediária para a cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem e de endosso, gratificações, remuneração base e bônus por desempenho, firmando contratos e emitindo notas fiscais, conforme já exposto neste relatório.**

As provas carreadas aos autos amplamente confirmam o interesse comum na situação do fato gerador, ao ponto de os rendimentos da pessoa jurídica decorrerem exclusivamente dos rendimentos omitidos pela pessoa física, e que foram objeto da autuação. A pessoa jurídica serviu como instrumento para simulação perpetrada.

Tal situação não se confunde com a possibilidade de compensação, ou mesmo de aproveitamento, dos tributos recolhidos. Assim tem sido o entendimento nos julgados mais recentes do CARF, por exemplo no acórdão nº2101-003.147, em sessão de 6 de junho de 2025. O citado acórdão acompanhou mudança de entendimento da 2<sup>a</sup> turma da CSRF, conforme se identifica no Acórdão nº9202-011.353, em sessão de 20 de junho de 2024, e que analisou situação similar à presente.

Reproduzo abaixo trecho do acórdão CSRF nº9202-011.353, cujos argumentos acolho como razão de decidir.

Quanto ao mérito, busca o recorrente o aproveitamento, neste lançamento, dos créditos tributários recolhidos pela pessoa jurídica.

Pois bem. Trata-se de matéria bem discutida neste colegiado, quem vem entendendo, por ampla maioria, em sentido contrário às pretensões do recorrente.

Observo, de plano, que não se cogita de compensação estabelecida com esteio no artigo 170 do CTN, no artigo 74 da Lei 9.430/96 ou na Lei 8.383/91, mas sim do aproveitamento do tributo pago no período e em relação (proporcional) às correspondentes receitas deslocadas para a esfera patrimonial do autuado.

Por ocasião da Reunião de dezembro de 2023, especificamente por conta do julgamento do processo 16004.720356/2016-39, este Conselheiro externou posicionamento contrário ao aproveitamento, nesses casos, de tributo recolhido pela pessoa jurídica cuja receita fora deslocada para a pessoa física a ela então relacionada.

Confira-se a íntegra do voto proferido por este Conselheiro, ora aqui adotado como razões de decidir.

*“Trata o caso de matéria há muito enfrentada por esta Turma, notadamente o aproveitamento de valores de tributos recolhidos pela pessoa jurídica no lançamento efetuado contra a pessoa física, incidentes sobre a receita reclassificada como auferida por esta última, e não por aquela, como, de regra, querem fazer crer os fiscalizados.*

*A rigor, não se trata de desconsideração da personalidade jurídica, mas de mera recomposição da efetiva relação obrigacional tributária, trazendo à luz o ato até então dissimulado.*

*É dizer, a conclusão a que normalmente se chega nesses casos é que a prestação de serviços foi, em verdade, praticada pela pessoa física e não pela jurídica, que teria funcionado apenas como uma interposta pessoa com os mais variados objetivos, dentre eles e como exemplos, a “simples” redução da carga tributárias e a lavagem de dinheiro.*

*Cumpre destacar que este conselheiro, à época que integrava colegiado ordinário deste Conselho, chegou a externar posicionamento no sentido da impossibilidade desse aproveitamento, a exemplo do julgamento do acórdão de nº 2402-007.178, ocasião em que acompanhei o Relator.*

*Todavia, ao passar a integrar esta 2ª Turma, que tinha, por outro lado, posicionamento praticamente unânime e diametralmente oposto ao que cheguei a adotar, passei a acompanhar a corrente então prevalente em prestígio à colegialidade e por me sentir sensível à tese de que o não aproveitamento dos valores implicaria uma espécie de incoerência interna no lançamento, que teria reposicionado as receitas/rendimentos, mas não os recolhimentos sobre elas incidentes. Confira-se a ementa do acórdão 9202-004.548, de 23.11.2016.*

*COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM DECORRÊNCIA DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS. Em respeito ao princípio da moralidade administrativa, uma vez que foram reclassificados os rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, deve-se adotar o mesmo procedimento em relação aos tributos pagos na pessoa jurídica vinculados aos rendimentos/receitas reclassificados, ou seja, apurado o imposto na pessoa física, deste devem-se abater os tributos pagos na pessoa jurídica, antes dos acréscimos legais de ofício.*

*E ainda, o acórdão 9202-009.957, de 24/9/21, com a seguinte ementa:*

*RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA. RECLASSIFICAÇÃO. RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO.*

*Na apuração do crédito tributário, devem ser compensados os valores eventualmente recolhidos pela pessoa jurídica, relativos a receita reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.*

*Pois bem.*

*Venho entendendo, que no contencioso administrativo, e aqui é de se ressaltar o vocábulo “administrativo”, nós, julgadores, realizamos uma espécie de controle de legalidade do lançamento, atento, todavia, aos limites postos na lide.*

*Pontero, de plano, que esse aproveitamento em nada se assemelha ao instituto da compensação regulado no artigo 74 da Lei 9.430/96 ou no artigo 66 da Lei 8.383/91, conforme o caso. Lá, por ocasião do lançamento, o que se discute é a possibilidade de o autuante, dada a fundamentação do Auto de Infração, aproveitar os recolhimentos dos tributos da PJ sobre a receita/rendimento agora transportado para a pessoa física; enquanto a compensação nada mais é do que o encontro de contas entre devedores e credores recíprocos, o que, definitivamente, não é o caso dos autos pelo singelo fato de a personalidade jurídica do então credor permanecer hígida, não se confundindo com a do ora devedor PF.*

*Veja-se que, com isso, uma vez assentado pelo Fisco que referidas receitas ou rendimentos deveriam ser tributados na PF; despertaria para PJ, em tese e já por ocasião do lançamento, o direito à repetição dos valores eventualmente sobre eles recolhidos, o que, desta feita, acabaria rechaçando o argumento de que haveria prejuízo ao contribuinte pelo decurso do lustro legal para repetir. Expressando-se de outra forma, quando da ciência do lançamento, a PJ, que detém relação com o autuado, já se veria oportuna e tempestivamente interessada no pleito de repetição dos valores. Se não o fez foi por sua conta e risco.*

*Hoje, com a nova composição deste Colegiado e tendo em vistas as colocações postas pelos nobres pares quando da reunião de setembro último (09/2023), fui levado a melhor refletir sobre o tema.*

*Como dito acima, o artifício descortinado pelo Fisco tem como propósito furtar-se à tributação segundo às regras próprias que se aplicariam ao caso, conduta essa reprovável e sancionada com multa de ofício não raras as vezes qualificada, inclusive.*

*Nesse rumo, há de se convir que o aproveitamento daqueles recolhimentos por ocasião do lançamento relativizaria, em certa medida, a sanção voltada a inibir tal conduta, eis que a multa de ofício passaria a incidir sobre uma base menor, fazendo com que, penso eu, os contribuintes não se sintam dissuadidos em relação ao artifício engendrado.*

*Mais a mais, não se pode dizer que o lançamento que não aproveitou os recolhimentos efetuados pela PJ estaria eivado de vício de legalidade, na medida em que não há norma legal que assim o estabeleça ou mesmo que assim o autorize, a exemplo do que se tem, mutatis mutandi, é bem verdade, no § 10 do artigo 21 da Lei Complementar nº 123/2005.*

*Art. 21. Os tributos devidos, apurados na forma dos arts. 18 a 20 desta Lei Complementar, deverão ser pagos:*

*[...]*

*§ 10. Os créditos apurados no Simples Nacional não poderão ser utilizados para extinção de outros débitos para com as Fazendas Públicas, salvo por ocasião da compensação de ofício oriunda de deferimento em processo de restituição ou após a exclusão da empresa do Simples Nacional.*

*Tenho que, com isso, por mais que há, e efetivamente há, tese sedutora no sentido do aproveitamento dos valores - notadamente a temática da coerência interna do lançamento - o ponto fulcral, admito eu, é que não se pode concluir pela ilegalidade do lançamento que assim não o fez e, assim sendo, qualquer provimento a recurso que contenha tal pedido estaria, s.m.j., extrapolando a finalidade do contencioso administrativo, que, como já dito, é a de controle de legalidade do ato administrativo do lançamento nos estritos limites da lide posta por ocasião da impugnação.*

*Por fim, o encaminhamento que passo a doravante adotar para esses casos, é dizer, pela manutenção do lançamento que não aproveitara desses recolhimentos, vai ao encontro do entendimento deste colegiado, e mesmo na composição anterior, diga-se de passagem, no sentido de não admitir que os recolhimentos das contribuições previdenciárias – cota patronal – efetuados por interpostas pessoas possam ser utilizados no lançamento sobre a PJ cuja massa salarial estaria efetivamente a seu serviço, por absoluta falta de previsão legal. Vejam-se os seguintes acórdãos:*

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012*

**CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA POR MEIO DE EMPRESAS INTERPOSTAS OPTANTES PELO SIMPLES. APROVEITAMENTO, PELA CONTRATANTE, DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RECOLHIDAS PELAS INTERPOSTAS. IMPOSSIBILIDADE.**

*Constatada a contratação de empresas optantes pelo SIMPLES, interpostas pessoas, para o recrutamento de mão-de-obra, e tendo o vínculo empregatício sido caracterizado na contratante, não é cabível abater do lançamento as contribuições recolhidas pelas empresas contratadas ao regime de tributação favorecido. Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 76. Acórdão 9202-009.766*

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/01/2009 a 30/12/2009*

**CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA POR MEIO DE EMPRESAS INTERPOSTAS OPTANTES PELO SIMPLES. APROVEITAMENTO, PELA CONTRATANTE, DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RECOLHIDAS PELAS INTERPOSTAS. IMPOSSIBILIDADE.**

*Constatada a contratação de empresas optantes pelo SIMPLES, interpostas pessoas, para o recrutamento de mão-de-obra, e tendo o vínculo sido caracterizado na contratante, não é cabível abater do lançamento as contribuições recolhidas pelas empresas contratadas ao regime de tributação favorecido. Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 76. 9202-008.255*

*Note-se, com isso, estar havendo uma salutar uniformização no colegiado em relação a casos que guardam entre si certa similaridade, que passará a, tanto em um caso, como noutro, não admitir o aproveitamento dos valores recolhidos por interpostas pessoas por ocasião do lançamento.”*

*Destarte, encaminho por negar provimento ao recurso no que tange a essa matéria.*

---

**4 SUSTENTAÇÃO ORAL**

---

O pedido de sustentação oral deve ser realizado conforme disposição regimental. Ressalte-se que já houve pedido nos termos regimentais para a sessão realizada de forma síncrona no mês de agosto de 2025, oportunidade que este conselheiro pediu vistas do processo.

## 5 CONCLUSÃO

Voto por conhecer dos recursos voluntários e, no mérito, dar-lhes provimento parcial para reduzir a multa qualificada ao novo teto legal de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Alfredo Jorge Madeira Rosa**