



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15540.720218/2014-58
ACÓRDÃO	2102-003.718 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LEANDRO FAHEL MATOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

JOGADOR DE FUTEBOL. CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA DO RENDIMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

A falta de prova sobre a existência jurídica da cessão de direito de imagem e correlatos, por meio de instrumento civil, de forma autônoma e independente do contrato desportivo firmado entre o atleta e o clube desportivo, acarreta a tributação na pessoa física, detentora de tais direitos.

LICENÇA DE EXPLORAÇÃO DE DIREITOS DE IMAGEM, VOZ, NOME. SERVIÇOS DE TÉCNICO DESPORTIVO. PROFISSIONAL DE FUTEBOL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CARÁTER PERSONALÍSSIMO. POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO NA PESSOA JURÍDICA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Havendo comprovação da licença de exploração econômica a terceiro, do direito de imagem, voz e/ou nome, a empresa licenciada é que deverá tributar os rendimentos recebidos.

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

Não admite -se a compensação de créditos com débitos de terceiros. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizado na compensação de débitos próprios.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO. REDUÇÃO.

A multa de ofício qualificada deve ser reduzida, em face da ausência de prova da ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Cleberson Alex Friess.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – Relatora

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração fls. 04/07, lavrado em 01/08/2014, para constituição de imposto de renda, para o lançamento de imposto de renda da pessoa física, que foi recolhido indevidamente, no entendimento da fiscalização, como pessoa jurídica, recebido em razão de (i) cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem de LEANDRO FAHEL MATOS e (ii) premiação por jogos realizados e de premiação pelos serviços prestados pelo atleta profissional Leandro Fahel Matos (Luvas).

Os fatos geradores se referem a no ano calendário 2010 e 2011, cujos valores do tributo lançado perfazem os a seguir apontados:

Imposto	R\$ 285.566,31
Juros	R\$ 73.908,83
Multa	R\$ 428.349.47

Valor total		R\$ 787.824,61				
Período do Vencimento	Apuração	Imposto	Multa (%)	Valor da Multa (%)	Juros	Valor dos Juros
2010	29/04/2011	161.816,31	150,00	242.724,47	30,54	49.418,70
	30/04/2012	123.750,00	150,00	185.625,00	1979	24.490,13
2011						
Total		285.566,31		428.349,47		73.908,83

Tabela cf. fls. 75

Conforme relatório fiscal de fls. 08/17, consignou-se que o contribuinte recebeu valores de (i) cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem de LEANDRO FAHEL MATOS e (ii) premiação por jogos realizados e de premiação pelos serviços prestados pelo atleta profissional Leandro Fahel Matos (Luvas), consoante destaque abaixo:

“(...

IV. 1. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DECORRENTES DE CESSÃO DE DIREITOS DE USO DE NOME, VOZ E IMAGEM

26. Conforme constatado anteriormente, os rendimentos recebidos em decorrência da cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem de LEANDRO FAHEL MATOS devem ser tributados na pessoa física do fiscalizado.

27. Os rendimentos recebidos do BOTAFOGO DE FUTEBOL E REGATAS e o ESPORTE CLUBE BAHIA totalizam R\$ 478.600,00 no ano-calendário 2010 e R\$ 450.000,00 no ano calendário 2011, conforme apurado nas Tabelas 1 e 2.

28. Tendo em vista que o contribuinte não declarou estes rendimentos em suas Declarações de Ajuste Anual dos respectivos exercícios 2011 e 2012, restou caracterizada infração de omissão de rendimentos decorrentes de cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem.

IV. 2. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DECORRENTES DE PRÊMIOS OBTIDOS EM COMPETIÇÕES DESPORTIVAS E PRÊMIOS PELOS SERVIÇOS PRESTADOS (LUVAS)

29. Conforme constatado anteriormente, os rendimentos recebidos do BOTAFOGO DE FUTEBOL E REGATAS a título de premiação por jogos realizados e de premiação pelos serviços prestados pelo atleta profissional Leandro Fahel Matos (Luvas) devem ser tributados na pessoa física do fiscalizado, sendo rendimentos do trabalho assalariado com vínculo empregatício.

30. Os rendimentos recebidos foram listados na Tabela 3 e totalizam R\$ 109.822,92, no ano calendário de 2010.

31. Tendo em vista que o contribuinte não declarou estes rendimentos em suas Declarações de Ajuste Anual dos respectivos exercícios 2011 e 2012, restou caracterizada infração de omissão de rendimentos decorrentes de prêmios obtidos em competições esportivas.

(...)"

Também houve aplicação de multa qualificada de 150% por ter havido simulação, consoante o descrito no relatório, pela autoridade fiscal. Cito:

"V. DA SIMULAÇÃO E MULTA QUALIFICADA

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

33. 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.

34. **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 contrato entre LEANDRO FAHEL ASSESSORIA ESPORTIVA LTDA e o BOTAFOGO DE FUTEBOL E REGATAS e o ESPORTE CLUBE BAHIA). (...) "

Houve protocolo da impugnação de fls. 219/277. Anexa documentos.

Acórdão de fls. 288/312 julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário exigido, com destaques da ementa abaixo:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

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

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

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

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

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

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

IMPOSSIBILIDADE.

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

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

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

Intimado pessoalmente da decisão de piso, por aviso de recebimento, em 05/05/2016, sobreveio recurso voluntário em 03/06/2016 (fls. 319/370), reiterando as mesmas razões da defesa anterior, as quais, em breve síntese, são:

Preliminarmente, a nulidade do acórdão por:

- a) prejuízo ao direito de defesa pois a decisão recorrida não enfrentou todos os argumentos da impugnação, sobre dolo e fraude para a imputação da multa qualificada;
- b) erro na identificação do contribuinte, às fls. 322, a qual destaco:

“(…) Neste sentido, veja-se que nem ao trabalho de identificar o contribuinte se deu a 162 T, manifestando-se, inconclusivamente, acerca de **"BITTENCOURT ESPORTES LTDA"**, alguém desconhecido totalmente do recorrente, nos seguintes termos: "simulação no contrato de cessão de direitos de imagem para a pessoa jurídica BITTENCOURT ESPORTES LTDA" (grifo nosso), o que justificaria a aplicação do art. 44,1, §1º da Lei 9430/96". – destaques do original

No mérito, alegando:

- c) falta de justificativa, pelo fisco, do uso de artificialidade da empresa intermediária, para fins de recebimento dos valores tributáveis e da conduta dolosa;
- d) falta de previsão legal que proíba o uso de empresa como opção por menor impacto tributário, com base na liberdade, no princípio da livre iniciativa, expresso no art. 12, IV e no art. 170, *caput* da CF/88;
- e) fundamentação da autuação com base na lei 6.354/76, art. 12 (sobre Luvas), norma já revogada à época dos fatos geradores pela lei vigente - lei 12.395/11 que dispõe sobre a natureza salarial dos prêmios;
- g) lei Pelé 9.615/98 e fundamentação também pela Lei nº 13.155 de 2015, válida, portanto, muitos anos depois dos fatos sob exame;
- h) equívoco do fisco sobre a legalidade do lançamento (tributário) com base na “pacífica jurisprudência formada pelos Tribunais TRABALHISTAS”;
- i) falta da comprovação, pelo fisco, da disponibilidade jurídica ou econômica dos rendimentos ao recorrente, com base no art. 43, do CTN,
- j) desconconsideração pelo fisco, da possibilidade de cessão do direito personalíssimo de imagem, para a exploração econômica, patrimonial;
- k) falta de comprovação da simulação, fraude ou conluio,
- l) alegação de vício material da base de cálculo por desconsiderar todos os valores de tributos da empresa, já recolhidos pela empresa, sob pena de confisco e excesso de exação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Vanessa Kaeda Bulara de Andrade** – Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e possui os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Como houve alegação de preliminares, passo inicialmente, a sua análise.

PRELIMINARES

1. Nulidade do acórdão falta de motivação da decisão recorrida aos argumentos da impugnação

Com a devida *venia*, em que pesem as alegações do recorrente, entendo que não possui razão para a reforma da decisão recorrida.

Da leitura da referida decisão, é possível verificar que o julgador de 1ª Instância fez o cotejo dos fatos e fundamentos da autuação com as razões apresentadas na defesa.

De forma bem detalhada, o acórdão recorrido além de apontar os 37 aspectos da defesa (fls. 295/296), traz os argumentos das fls. 297 em diante.

Não se pode confundir eventual nulidade do auto de infração (o que não é caso em tela), com a alegação de eventual nulidade da decisão recorrida. Ademais, descabe a alegação de nulidade de decisão por falta de motivo quando restou comprovado nos autos, a situação motivadora do ato.¹

O primeiro caso, qual seja, nulidade do auto de infração, implicaria em verdadeiro vício material por faltar os elementos indispensáveis ao auto de infração, situação bem diferente do ora alegado.

Por tal razão, rejeito a nulidade alegada.

2. Nulidade por erro na identificação do contribuinte

Inicialmente sobre a presente alegação, destaco o relatado pelo recorrente (fls. 322):

“(...) Neste sentido, veja-se que nem ao trabalho de identificar o contribuinte se deu a 162 T, manifestando-se, inconclusivamente, acerca de **"BITTENCOURT ESPORTES LTDA"**, alguém desconhecido totalmente do recorrente, nos seguintes termos: "simulação no contrato de cessão de direitos de imagem para a pessoa jurídica BITTENCOURT ESPORTES LTDA" (grifo nosso), o que justificaria a aplicação do art. 44,1, §1º da Lei 9430/96". – destaques do original

E, como contraponto, cito a seguir a decisão recorrida, nas fls. 306 e 310:

“Resta claro, portanto, à vista do acima exposto que, nos moldes como foi constituída a **empresa Bittencourt Esportes Ltda**, a remuneração recebida pelo

¹ Acórdão 1402-000.177, de 2010;

ora impugnante a título de cessão de direitos de imagem não poderia ser oferecida à tributação na pessoa jurídica.”

(...)

“Em relação à multa de ofício, a sua qualificação deu-se conforme art 44, I, §1º, da Lei 9.430/96, em razão de o Auditor Fiscal ter identificado simulação no contrato de cessão de direitos de imagem para a pessoa jurídica **Bittencourt Esportes Ltda.**

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

Pois bem.

Entendo que houve, realmente, erro passível de correção ou, ainda, de equívoco material na digitação. Porém, tal incorreção não implicou em nulidade do fato jurídico ou alteração na materialidade dos fatos imputados, de incompreensão da decisão ou ainda, prejuízo a ampla defesa do recorrente.

Não vislumbro nulidade do acórdão recorrido, dado que restou comprovado que o processo contém os textos e documentos que embasaram a imputação fiscal, não implicando cerceamento ao direito de defesa do contribuinte que, inclusive, tinha/tem os autos à disposição e se manifestou, no processo, sobre todos os atos administrativos.

Rejeito, pois, a preliminar de nulidade do acórdão e passo a análise das alegações de mérito.

MÉRITO

3. Da falta de demonstração da simulação, fraude ou conluio

O recorrente alega que a fiscalização não demonstrou e apresentou justificativa, quanto ao uso de artificialidade da empresa intermediária, para fins de recebimento dos valores tributáveis e da conduta dolosa, além de não haver tal demonstração para a aplicação da multa de ofício qualificada (fls. 323 e fls. 338):

“(…)

Importante reconhecer que as alegações do Fisco carecem de provas, razão pela qual não estabelecem a verdade dos fatos, como melhor se provará a seguir.

Com efeito, o Fisco descreve o uso de empresa intermediária como "artifício com o fim de enquadrar rendimentos próprios da pessoa física em uma tributação menos onerosa.

Haveria, Srs. Conselheiros, alguma relação direta, necessária, entre o exercício de uma opção por menor impacto tributário e o uso de artifícios?

Vê-se que a visão da autoridade fiscal guarda profundo preconceito divergente do espírito liberal vigente por ordem de nossa Carta Política. O preconceito induz à presunção falsa!

(...)

Ora, contra eventual arbítrio do Estado já se levantou, há muito, a antepara das limitações constitucionais do poder de tributar. **Parece que a figura do abuso de direito não deve recair sobre o recorrente**, mas antes e logo de início sobre o Estado, aqui traduzido pela descabida correlação efetuada pelo Fisco para tornar ilícito o que a Lei não veda. Aliás, repise-se que jamais poderia vedar, em um Estado Democrático de Direito, como, uma vez mais, se extrai da CF, em seu art. 12.”

(...)

A única impossibilidade na transmissão do direito de imagem decorre do abuso de forma, que, como vimos, não há, já que a constituição da Pessoa Jurídica, neste caso, atendeu fielmente a todos os requisitos impostos pelo legislador, operando, devidamente, na condição de detentora do direito de exploração do uso de imagem do recorrente. Além disso, como consta do Relatório Fiscal, item 4, **a Pessoa Jurídica detentora do direito de explorar a imagem do recorrente, foi constituída com objetivos sociais variados, todos adequados à expertise do recorrente, desportista profissional de alto nível.**

Pretendeu, a autoridade lançadora, uma vez mais **sem qualquer base jurídica ou mesmo necessária comprovação**, desconsiderar a LEANDRO FAHEL ASSESSORIA ESPORTIVA LTDA como detentora de direitos de imagem do recorrente. No entanto, durante o tempo de atividade da empresa nada desabonou sua constituição ou atuação.

Mais uma ilação pessoal da autoridade fiscal sem supedâneo legal consta, em síntese, da vinculação da vigência dos contratos firmados com o BOTAFOGO E O BANIA à relação de trabalho do recorrente com cada um dos clubes em questão. Pretende o Fisco configurar a relação entre a Pessoa Jurídica e os contratantes acima **como apoiada na relação do recorrente (na qualidade de jogador) com os clubes**, evidenciando o caráter pessoal dessa relação e dos rendimentos.

(...) – destaques desta Relatora

Pois bem.

Compulsando os autos, de fato, não verifico que a autoridade fiscal tenha demonstrado a ocorrência de dolo, fraude ou simulação no negócio jurídico firmado, que justifique a imputação de multa ade ofício qualificada, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

Nesse sentido, para que se possa caracterizar a hipótese legal que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44 da Lei 9.430/1996, é mandatório que a autoridade fiscal indique expressamente, qual a conduta praticada pelo contribuinte, que tenha configurado sonegação, fraude e/ou conluio,

No presente processo, entendo que não restou caracterizada a conduta específica a justificar a acusação fiscal de forma qualificada.

Nesse ponto, assiste razão ao recorrente, devendo a multa de ofício ser desqualificada e reduzida de 150% para 75%.

4. Da falta de previsão legal que proíba o uso de empresa como opção por menor impacto tributário

Da desconsideração pelo fisco, da possibilidade de cessão do direito personalíssimo de imagem, para a exploração econômica, patrimonial

O recorrente alega que, com base na liberdade, no princípio da livre iniciativa, expresso no art. 12, IV e no art. 170, *caput* da CF/88, não há lei que proíba a organização econômica de sua atividade como tal.

É importante fazer a seguinte separação da natureza jurídica (tipos) de rendimentos apontados na autuação:

a) rendimentos recebidos em razão de *cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem* de LEANDRO FAHEL MATOS (em 2010 e 2011);

b) rendimentos de *premiação* por competições desportivas (em 2010)

c) rendimentos de *premiação* recebidos pelos serviços prestados (*Luvas*) (em 2010).

De fato, sobre a organização econômica da atividade empresarial, não há vedação em lei, que proíba ceder a imagem ou receber valores na pessoa jurídica.

Com relação a esse tema, inclusive, já me manifestei em casos anteriores, favoravelmente ao que dispõe o art. 129 da lei 11.196/2005, que permite expressamente, a organização econômica da atividade empresarial por meio de uma pessoa jurídica.

Destaco:

“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 do Código Civil.”

É importante destacar que, por ocasião do julgamento da ADC 66, transitado em julgado em 27/03/2021, o STF reconheceu a constitucionalidade do art. 129, **dando destaque à importância da livre iniciativa, da valorização do trabalho e da liberdade econômica na definição da organização empresarial**, pontos para além da questão fiscal e previdenciária.

O parágrafo único do artigo de lei acima referenciado, ressalva a possibilidade de desconsideração da pessoa jurídica sempre pelo juiz, em razão de abuso previsto no art. 50 do Código Civil. E, apenas para fins elucidativos, destaco que essa previsão do art. 129 da lei 11.196/2005 em nada se confunde com a desconsideração do ATO ou negócio jurídico, permitida pela autoridade administrativa, nos termos do §único do art. 116 do CTN.

Portanto, essa desconsideração do ATO ou negócio jurídico, que pode ser feita pela autoridade fiscal, foi ratificada pelo STF quando do julgamento da ADI 2446, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia².

Nessa linha, a então Relatora, entendeu que a norma busca conferir “máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária, mas também ao princípio da lealdade tributária”.

Destaco complementarmente:

“(…) O fato gerador ao qual se refere o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar n. 104/2001, é, dessa forma, aquele previsto em lei.

Faz-se necessária, assim, a configuração de fato gerador que, por óbvio, além de estar devidamente previsto em lei, já tenha efetivamente se materializado, fazendo surgir a obrigação tributária.

Assim, a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador.

O parágrafo único do art. 116 do Código não autoriza, ao contrário do que argumenta a autora, “a tributação com base na intenção do que poderia estar sendo supostamente encoberto por uma forma jurídica, totalmente legal, mas que estaria ensejando pagamento de imposto menor, tributando mesmo que não haja lei para caracterizar tal fato gerador” (fl. 3, e-doc. 2, grifos nossos).

Autoridade fiscal estará autorizada apenas a aplicar base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado.

Tem-se, pois, que a **norma impugnada visa conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária, mas também ao princípio da lealdade tributária**.

Não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou

² <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350819319&ext=.pdf>

jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada. (...)” - destaques desta Relatora

Discordo firmemente das razões da lavratura do auto em tela, **com base na fundamentação das de fls. 13**, que destaco abaixo, vez que não é esta a previsão em lei vigente.

“14. Dessa forma, o direito de imagem não pode ser transmitido a outra pessoa para que esta o negocie como se titular desse direito fosse. Apenas o real titular do direito pode explorá-lo comercialmente. Assim, o proveito econômico decorrente da exposição da imagem, todavia, sempre será do seu titular, pois apenas este pode licenciar o uso de sua imagem.

15. Portanto, a empresa LEANDRO FAHEL ASSESSORIA ESPORTIVA LTDA **não poderia negociar, em nome próprio, os direitos de imagem de um dos seus sócios, em razão da impossibilidade lógico jurídica de ser detentora/titular de tais direitos.” - destaques desta Relatora**

A despeito das ponderações que faço acima, a meu ver, entendo que careceu, no caso tela, a principal comprovação jurídica, pelo recorrente, qual seja, a existência da cessão de direitos do titular Sr. Leandro para a empresa intitulada cessionária, LEANDRO FAHEL ASSESSORIA ESPORTIVA LTDA. nos instrumentos assinados com os clubes, nem sequer há menção da cessão do titular a empresa do recorrente, além de ausência da assinatura da pessoa física como anuente, mas simplesmente como “atleta”.

Conforme demonstrado às fls. 12, no relatório fiscal que é parte integrante do auto de infração, afirmou-se inexistir a cessão. E, de fato, não localizei nos autos, nem mesmo outra forma que validasse o negócio jurídico, ainda que fosse de forma verbal ou ratificada por atos posteriores, posto que a legislação civil não veda a realização de instrumento de forma verbal, nos termos dos art. 104 e 107.

Destaco o código civil em vigência:

“Art. 104. A validade do negócio jurídico requer:

I - agente capaz;

II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável;

III - forma prescrita ou não defesa em lei.

Art. 107. A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir.”

Reproduzo, adicionalmente, o relatório (fls. 12):

“10. A **referida cessão de direitos de imagem** tanto para LEANDRO FAHEL ASSESSORIA ESPORTIVA LTDA é reputada inexistente formal e materialmente, haja vista a natureza jurídica do direito de imagem. **A inexistência da cessão, sob o aspecto formal, é constatada pela ausência de qualquer instrumento escrito do alegado contrato de cessão.**” – destaques desta Relatora

Em caso análogo³, mas que houve a comprovação da efetiva cessão de direito entre o detentor da imagem e empresa terceira, para se fazer a exploração econômica, dei razão ao autuado, expressadas em declaração de voto, apesar de restar vencida:

“(…)

Nesse sentido, **nosso ordenamento jurídico permite que o direito de imagem, não obstante ser personalíssimo, pode ser cedido ou explorado por terceiros, uma vez que possui vertente patrimonial disponível, conforme o art. 11 e 20 do Código Civil vigente.**

Especialmente, no caso de atletas, o **art.87-A da Lei 9.615/98 (Lei Pelé)**, reconhece 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.”

Nesse sentido, cito outros exemplos de casos já julgados neste Tribunal administrativo, com compartilhamento de mesmo entendimento:

Acórdão nº 2402005.703, Sessão de 15/03/2017:

“(…) **EXPLORAÇÃO DO DIREITO PATRIMONIAL DE SERVIÇO PERSONALÍSSIMO POR PESSOA JURÍDICA. APLICABILIDADE DO ART. 87 A DA LEI 9.615/98.**

IMPOSSIBILIDADE DE DESLOCAMENTO OU RECLASSIFICAÇÃO DO RENDIMENTO A PESSOA FÍSICA. ESPORTISTA.

A possibilidade de exploração de serviços de caráter personalíssimo por pessoa jurídica **foi expressamente reconhecida pela legislação civil e tributária.** No que se refere especificamente a exploração de serviços de caráter personalíssimo vinculados ao uso de imagem de atletas, dispõe o art. 87ª da Lei 9.615/98 Lei Pelé. (...)” Acórdão nº 2202-003.682, Sessão de 08/02/2017:

“(…) **ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM.**

³ Ac. 2301-011.302 – Processo 15586.720494/2014-90

CONTRATO AUTÔNOMO E INDEPENDENTE DO CONTRATO DESPORTIVO.

NATUREZA CIVIL. APLICAÇÃO DO ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005.

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

Por todo o acima exposto, entendo que as legislações civil e tributária reconhecem expressamente a possibilidade de cessão de uso de imagem a terceiros, mantendo-se, portanto, nesse caso, a tributação na respectiva pessoa jurídica.” - destaques desta Relatora

Porém, como ressaltado acima, por não haver prova da cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem de LEANDRO FAHEL MATOS para a pessoa jurídica LEANDRO FAHEL ASSESSORIA ESPORTIVA LTDA, nego provimento.

5. Da fundamentação legal constante da autuação estar revogada à época dos fatos geradores

O recorrente traz também a alegação de que o fiscal lavrou a autuação com base na lei 6.354/76, art. 12 (sobre Luvas), norma já revogada à época dos fatos geradores. Destacou que a lei vigente à época já seria outra, qual seja, a lei 12.395/11, que dispõe sobre a natureza salarial dos prêmios.

O teor da fundamentação legal a autuação encontrou-se às fls. 07, que cito:

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

Arts. 37, 38, 43, 56 e 83 do RIR/99 Art. 1º, inciso IV e parágrafo único da Lei nº 11.482/07, com a redação dada pela Lei nº 11.945/09

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

E, em complemento, destaco ainda como constou nas fls. 14, relatório fiscal:

“(…)

20. Quanto ao valor recebido a título de Luvas, **conforme art. 12 da Lei nº 6.354/76**, estabelece que "entende-se por **luvas** a importância paga pelo empregador ao atleta, na forma do que for convencionado, pela assinatura do contrato", integrando a remuneração para todos os efeitos legais, e constituem um reconhecimento pelo desempenho e pelos resultados alcançados pelo profissional em sua carreira.”

De fato, a lei 6.354/76 foi revogada, expressamente, pela lei nº 12.395, publicada ano DOU em 17/03/2011, data anterior a lavratura do auto que se deu em 08/2014.

Entretanto, nos exatos termos do art. 144 do CNT, **o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada**, cuja disposição legal destaco abaixo:

“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.”

Por tais, razões, rejeito a alegação por considerar que a fundamentação legal aplicável à época dos fatos geradores, foi a correta.

6. Da Lei Pelé 9.615/98 e fundamentação também pela Lei nº 13.155 de 2015

Em que pese tal alegação, entendo que restou prejudicada e perdeu o objeto, em razão da predominância de minhas razões expostas no item 04 acima, no sentido de que a tributação decorrente dos valores recebidos como cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem de LEANDRO FAHEL MATOS, dar-se-á nos exatos termos da autuação, em razão da falta de prova da cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem de LEANDRO FAHEL MATOS para a pessoa jurídica em que é sócio.

Aliás, por descumprimento justamente, da disposição do art. 87-A da lei Pelé 9.615/98, alegado pelo próprio recorrente, cujo teor destaco:

“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). (...) – destaques desta Relatora

Portanto, restou prejudicado.

7. Do equívoco do fisco sobre a legalidade do lançamento (tributário) com base na “pacífica jurisprudência formada pelos Tribunais TRABALHISTAS”

Para fins de didática, reproduzo a seguir as razões do recorrente sobre este ponto:

“(…) Às fls. 307, em análise sob o âmbito da Justiça Trabalhista, alega que naquele foro o entendimento é de que o contrato de cessão de direito de imagem pago a jogadores de futebol não tem natureza civil, mas de salário. **Arremata defendendo a legalidade do lançamento (tributário) com o que diz ser a pacífica jurisprudência formada pelos Tribunais TRABALHISTAS!**

Ora, com o devido respeito à esfera trabalhista, **não nos parece ser aquele o foro indicado para definir lançamento tributário. Afora, aqui, as diversas peculiaridades de todos conhecida da chamada Justiça trabalhista.**

O direito tributário não pode considerar a praticidade muitas vezes lá evocada para configurar fatos geradores onde falece previsão legal. Em que pese tal alegação, entendo que restou prejudicada tal argumentação na medida em que, a meu ver, como ressaltado que no item 04 acima, em razão da falta de prova da cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem de LEANDRO FAHEL MATOS para a pessoa jurídica em que é sócio.”

Manifesto minha concordância com os motivos do recorrente sobre a independência da justiça trabalhista e da justiça tributária. Aliás, essa foi a razão de veto do parágrafo único do art. 129, da Lei 11.196/05 ter sido vetada⁴, por ocasião da publicação daquela lei, motivos que reproduzo a seguir:

“Parágrafo único do art. 129 "Art. 129.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica quando configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista.”

Razões do veto "O parágrafo único do dispositivo em comento ressalva da regra estabelecida no caput a hipótese de ficar configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista. Entretanto, **as legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista entre o tomador do serviço e o prestador do serviço. Ademais, a condicionante da ocorrência do fato gerador à existência de sentença judicial trabalhista definitiva não atende ao princípio da razoabilidade.**"

⁴ Mensagem nº 783, de 21 de novembro de 2005; disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/Msg/Vep/VEP-0783-05.htm

Apesar disso, mantenho a autuação, como ressaltado que no item 04 acima, em razão da falta de prova da cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem de LEANDRO FAHEL MATOS para a pessoa jurídica em que é sócio.

Por fim, com relação as demais alegações do recurso, especificamente, sobre (i) a falta da comprovação, pelo fisco, da disponibilidade jurídica ou econômica dos rendimentos ao recorrente, com base no art. 43, do CTN, e (ii) vício material da base de cálculo por desconsiderar todos os valores de tributos da empresa, já recolhidos pela empresa, sob pena de confisco e excesso de exação, a me ver, restam integralmente prejudicadas por terem sido absorvidas pelas razões de votar já fundamentadas no item 04 acima.

Conclusão:

Pelas razões acima expostas, conheço do recurso voluntário, rejeito a preliminar de nulidade e no mérito, dou parcial provimento ao recurso, para excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Cleber Alex Friess**,

Convém dizer as razões pelas quais acompanhei o voto da I. Relatora, para dar provimento parcial a fim de desqualificar a multa de ofício, reduzindo a penalidade ao patamar básico de 75%.

Em primeiro lugar, copio trechos do relatório fiscal (fls. 13/17):

(...)

III. DAS CONSTATAÇÕES

9. A pessoa jurídica LEANDRO FAHEL ASSESSORIA ESPORTIVA LTDA, CNPJ: 10.333.918/0001-06, foi utilizada como intermediária no recebimento de valores devidos a título de direitos de imagem e premiação por jogos, quando, na verdade, quem estava sendo remunerado era o sócio LEANDRO FAHEL MATOS. Utilizou-se um artifício, com a finalidade de enquadrar rendimentos próprios da pessoa física em uma tributação menos onerosa.

10. A referida cessão de direitos de imagem tanto para LEANDRO FAHEL ASSESSORIA ESPORTIVA LTDA é reputada inexistente formal e materialmente, haja vista a natureza jurídica do direito de imagem. A inexistência da cessão, sob o aspecto formal, é constatada pela ausência de qualquer instrumento escrito do alegado contrato de cessão.

(...)

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

(...)

V. DA SIMULAÇÃO E MULTA QUALIFICADA

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

33. 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.

34. 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 contrato entre LEANDRO FAHEL ASSESSORIA ESPORTIVA LTDA e o BOTAFOGO DE FUTEBOL E REGATAS e o ESPORTE CLUBE BAHIA).

35. Não resta dúvida de que o verdadeiro contratado nos instrumentos firmados entre a contratante BOTAFOGO DE FUTEBOL E REGATAS e a empresa LEANDRO FAHEL ASSESSORIA ESPORTIVA LTDA, bem como entre a contratante ESPORTE CLUBE BAHIA e a empresa LEANDRO FAHEL ASSESSORIA ESPORTIVA LTDA, foi a

pessoa física do sócio LEANDRO FAHEL MATOS. Todos os envolvidos tinham plena consciência disto.

36. 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.

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

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

(...)

Pois bem.

Como sabido, a multa qualificada é cabível quando o sujeito passivo age com evidente intuito de ludibriar a administração tributária, a fim de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária principal e, por consequência, reduzir o montante do tributo devido.

A conduta ilícita do autuado deve estar cabalmente justificada e comprovado o dolo no processo administrativo fiscal, observadas as disposições dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Conforme bem ressaltou a decisão de primeira instância, a autoridade lançadora procedeu à aplicação da multa qualificada, no patamar de 150%, em razão da simulação no contrato de cessão de direitos de imagem para a pessoa jurídica Leandro Fahel Assessoria Esportiva Ltda, da qual o recorrente é sócio.

Tanto a autoridade lançadora quanto o órgão julgador de primeira instância defendem que os rendimentos obtidos pelo jogador de futebol profissional em virtude da exploração de direito personalíssimo vinculados ao exercício da atividade esportiva, necessariamente, devem ser tributados na declaração da pessoa física.

Ocorre que a constituição de pessoa jurídica para fins de exploração do direito de imagem, no âmbito esportivo, mesmo antes do acréscimo do art. 87-A na Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, por força da alteração promovida pela Lei nº 12.395, de 16 de março de 2011, é questão polêmica na doutrina e jurisprudência.

De forma alguma se pode afirmar que, para fins tributários, resta incontroversa a natureza dos rendimentos decorrente da cessão/licenciamento do direito de imagem a uma pessoa jurídica.

Na seara administrativa, sobretudo neste Tribunal Administrativo, basta a simples leitura dos votos proferidos no âmbito da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), e observar a proclamação dos resultados dos julgamentos sobre a matéria, em que a votação, costumeiramente, não é unânime.

Para a incidência da multa qualificada impõe-se que a fiscalização tributária relate, na linguagem de provas, a conduta fraudulenta do contribuinte, que não deixe margem a dúvidas sobre a sua intenção.

O acervo probatório não demonstra o artificialismo por intermédio de simulação na cessão da exploração do direito de imagem por pessoa jurídica, caracterizado pelo descompasso entre realidade e a manifestação de vontade.

Com efeito, a manifestação de vontade, por meio dos contratos entre os clubes de futebol e a pessoa jurídica Leandro Fahel Assessoria Esportiva Ltda, expressa a crença do recorrente na possibilidade jurídica de cessão da exploração da sua imagem para a pessoa jurídica por ele constituída, a fim de gerar economia tributária, ainda que abarque direito personalíssimo ou prestação de serviço personalíssimo.

Diante desse cenário, frequente no meio esportivo brasileiro, a motivação fiscal é carente de elementos contundentes para atestar a conduta dolosa com o propósito de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou modificar suas características essenciais, requisito imprescindível para a exacerbação da multa de ofício.

A propósito, os fatos mostram até mesmo uma aparente deficiência, ou talvez inexperiência no planejamento tributário pela pessoa física, porquanto nem houve instrumentalização formal de contrato de cessão do direito de imagem e voz para a pessoa jurídica, acreditando, de forma equivocada, que seria prescindível o ajuste contratual de natureza civil para legitimar a cessão/exploração dos direitos do atleta profissional para terceiro, quando o titular do direito participa, juntamente com o clube de futebol e a pessoa jurídica, da assinatura do instrumento contratual (fls. 18/37).

No presente caso, apesar da inaplicabilidade da multa qualificada, a reclassificação das receitas da pessoa jurídica como rendimentos da pessoa física é a medida adequada do ponto de vista tributário, razão pela qual acompanhei o voto da I. Relatora.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess