



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

<b>Processo nº</b>	15540.720261/2014-13
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2202-004.008 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	4 de julho de 2017
<b>Matéria</b>	IRPF - Omissão de Rendimentos
<b>Recorrente</b>	EDIMO FERREIRA CAMPOS
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

Ementa:

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

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

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. ASPECTO SUBJETIVO DO INFRATOR. AUSÊNCIA DE CONDUTA DOLOSA ESPECÍFICA.

A qualificação da multa não pode atingir aqueles casos em que o sujeito passivo age de acordo com as suas convicções, deixando às claras o seu procedimento, visto que resta evidente a falta de intenção de iludir, em nada impedindo a Fiscalização de apurar os fatos e de firmar suas convicções.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, quanto à infração de omissão de rendimentos: pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Dilson Jatahy Fonseca Neto (Relator), Martin da Silva Gesto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Fernanda Melo Leal, que deram provimento ao recurso. Quanto à multa qualificada: por maioria de votos, desqualificá-la, reduzindo-a ao percentual de 75%, vencido o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, que a manteve. Quanto à compensação: por maioria de votos, dar provimento ao recurso, para compensar os tributos e contribuições pagos pela pessoa jurídica, relativos aos rendimentos reclassificados, com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício, vencido o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, que negou provimento ao recurso nessa parte. Foi designado o Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa para redigir o voto vencedor. O Conselheiro Denny Medeiros da Silveira informou que apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente e Redator designado.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Fernanda Melo Leal, Denny Medeiros da Silveira, Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto e Marcio Henrique Sales Parada.

## Relatório

Trata-se, em breves linhas, de auto de infração lavrado em desfavor do Contribuinte para constituir crédito de IRPF em função da identificação de omissão de rendimentos, cumulada com a inclusão de responsável solidário. Tendo sido apresentadas Impugnações, a DRJ manteve o crédito, mas afastou a responsabilidade solidária. Ainda inconformado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, ora levado a julgamento.

Feito o resumo da lide, passo ao relatório pormenorizado dos autos.

Em 04/09/2014 foi formalizado Auto de Infração (fls. 5/17) para constituir crédito de IRPF referente aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012 em função da "omissão de rendimentos decorrentes de cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem". Conforme o Relatório Fiscal (fls. 19/29):

*"17. A pessoa jurídica E F CAMPOS ESPORTES LTDA foi utilizada como intermediária no recebimento de valores devidos a título de direitos de imagem, quando, na verdade, quem estava sendo remunerado era o sócio EDIMO FERREIRA CAMPOS. Utilizou-se um artifício, com a finalidade de enquadrar rendimentos próprios da pessoa física em uma tributação menos onerosa.*

*18. Não foi apresentado qualquer documento de cessão dos direitos de imagem de EDIMO FERREIRA CAMPOS para E F CAMPOS ESPORTES LTDA. Ainda que exista tal documento, a referida cessão de direitos de imagem para E F CAMPOS ESPORTES LTDA é reputada inexistente materialmente, não*

---

*surtindo efeitos tributários, haja vista a natureza jurídica do direito de imagem, conforme analisado a seguir.*

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

20. *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.*

21. *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.*

22. *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.*

23. *Portanto, a empresa E F CAMPOS ESPORTES LTDA não poderia negociar, em nome próprio, os direitos de imagem de um dos seus sócios, em razão da impossibilidade lógico jurídica de ser detentora/titular de tais direitos.*

24. *Conforme analisado anteriormente, verifica-se a vinculação da vigência dos contratos firmados com SOCIEDADE ESPORTIVA PALMEIRAS e UNIMED-RIO à relação de trabalho do jogador com os clubes PALMEIRAS 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.*

25. *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, independendo de intermediação feita por pessoa jurídica.*

(...)

29. *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." - fls. 25/26;*

(...)

*"34. Estabelecida a natureza personalíssima dos direitos de imagem de EDIMO FERREIRA CAMPOS, a descrição dos fatos aponta a ocorrência, em tese, de simulação por parte dos contratantes e beneficiários (autuado, clube e empresas contratantes), em cujo cerne está o dolo de fraudar o pagamento de ônus fiscais (além de trabalhistas e previdenciários).*

(...)

*36. 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 E F CAMPOS ESPORTES LTDA e SOCIEDADE ESPORTIVA PALMEIRAS e UNIMED-RIO).*

*37. Não resta dúvida de que o verdadeiro contratado nos instrumentos firmados com a empresa E F CAMPOS ESPORTES LTDA foi a pessoa física do sócio EDIMO FERREIRA CAMPOS. Todos os envolvidos tinham plena consciência disto.*

(...)

*40. Por se tratar de simulação, a infração do item IV.1 enquadra-se no preceito estabelecido no Artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei n.º 9.430/96 (com alterações posteriores), sujeitando-se à multa de ofício qualificada." - fl. 28;*

(...)

*"41. E F CAMPOS ESPORTES 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.*

*42. A pessoa jurídica, representada pelo próprio contribuinte EDIMO FERREIRA CAMPOS, seu sócio-administrador, atuou na simulação, servindo de intermediária para a cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem, firmando contratos e emitindo notas fiscais, conforme já exposto neste relatório.*

*43. Destaque-se que a receita da empresa no período de 2010 a 2012 provém exclusivamente dos rendimentos ora imputados à pessoa física, fato gerador do lançamento." - fl. 29.*

Intimado em 09/09/2014 (fl. 265), o Contribuinte apresentou Impugnação em 07/10/2014 (777/795 e docs. anexos fls. 796/1.215). A Responsável Solidária, intimada no mesmo 09/09/2014 (fl. 270), apresentou impugnação em 07/10/2014 (fls. 273/293 e docs. anexos fls. 294/774). Chegando à DRJ, esta proferiu o acórdão nº 12-76.909, de 17/06/2015 (fls. 1.230/1.257), que deu provimento parcial à Impugnação, tão somente para excluir o sujeito passivo solidário, e restou assim ementado:

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

*Ano-calendário: 2010, 2011, 2012*

*SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU  
NEGÓCIO JURÍDICO.*

*Restando comprovado que o contribuinte praticou atos jurídicos simulados, com o intuito doloso de reduzir indevidamente sua base de cálculo, impõe-se a desconsideração dos efeitos dos atos viciados, para que se operem consequências no plano da eficácia tributária.*

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.*

*É cabível a aplicação da multa qualificada de 150% quando restar comprovado o intento doloso do contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, omitindo rendimentos em sua declaração de ajuste anual, a fim de se eximir do imposto devido.*

*COMPENSAÇÃO DE IRPJ COM IRPF.*

*A pessoa física, em seu nome, não pode pleitear os impostos apurados, lançados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica, sendo que, a única entidade competente para pleitear a restituição deste indébito é a própria pessoa jurídica, na forma da legislação e por meio de seus representantes.*

*JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.*

*Correta a incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, porque, conforme legislação vigente, ela compõe o crédito tributário.*

*CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.*

*Somente cabe a responsabilidade solidária pelo pagamento do crédito tributário quando ficar demonstrado o interesse comum na situação que constitui fato gerador da respectiva obrigação.*

*Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido.*

Intimado da decisão de 1º grau em 23/06/2015 (fl. 1.268), o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 22/07/2015 (fls. 1.271/1.291), argumentando, em síntese:

- Que os direitos personalíssimos têm dois vieses: o moral, que não admite cessão, e o patrimonial, que admite a cessão e a exploração econômica. Nesse contexto, conclui ser válida a cessão de direitos de exploração da imagem do jogador;
- Que o art. 92 da Lei nº 9.610/1998 fundamenta a diferenciação entre o aspecto moral e o aspecto patrimonial do direito de imagem;
- Que não houve simulação nem conluio, porquanto as partes declararam exatamente a realidade do negócio que perfazia;
- Que devem ser compensados os valores recolhidos pela pessoa jurídica com os valores lançados na pessoa física, sob pena de se configurar enriquecimento ilícito e sem causa;
- Que o Contribuinte não agiu com dolo, mas sim em conformidade com a legislação, inclusive levando a pessoa jurídico a manter integral e corretamente a sua contabilidade e declarações tributárias; e
- Que deve ser excluída a multa de ofício nos termos da Súmula CARF nº 73 ou, subsidiariamente, ser aplicada a Súmula CARF nº 14. Enfim, em caso de persistência da dúvida quanto à existência ou não de dolo, deve ser aplicada a regra do art. 112 do CTN.

A responsável solidária foi intimada da decisão em 24/06/2015 (fl. 1.269).

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

**Da tributação do serviço personalíssimo por meio de pessoa jurídica:**

O mérito da lide recai sobre a viabilidade ou não da exploração dos direitos patrimoniais, com a tributação dos respectivos rendimentos, por meio de pessoa jurídica.

Como se observa do Relatório Fiscal, a fundamentação da autoridade lançadora focou exclusivamente na inviabilidade da cessão do direito de imagem para pessoa jurídica. Argumentou 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. Nesse caminho, reclassificou os rendimentos provenientes do Palmeiras

---

(2010) e da Unimed-Rio (2011 e 2012), retirando-os da pessoa jurídica e atribuindo-os à pessoa física do ora Recorrente.

O acórdão recorrido, registrando que não se confundem o contrato de exploração do direito de imagem com o contrato de trabalho, e admitindo a viabilidade em tese da operação adotada pelo Contribuinte, concluiu que ocorreu simulação no caso concreto, o que levou à desconfiguração do negócio como firmado. Efetivamente, anotou que, diante das circunstâncias fáticas, ficou claro que o negócio firmado entre o Contribuinte, a pessoa jurídica e as fontes pagadoras serviram exclusivamente para dissimular o pagamento direto das fontes pagadoras ao Contribuinte, e, com isso, reduzir a tributação. Isso porque a única fonte de receita da pessoa jurídica era a exploração do direito de imagem do Contribuinte; também, porque o Contribuinte era o principal sócio da empresa (com 95% das cotas), sendo que a outra sócia era sua esposa, que não realizava qualquer atividade esportiva.

Em seu recurso, por sua vez, o Contribuinte se escora na viabilidade da operação jurídica. Argumenta que os direitos personalíssimos podem ser observados por dois aspectos: (1) o moral, este intransmissível; e (2) o patrimonial, passível de exploração econômica e de cessão. Nesse contexto, indicando o art. 129, da Lei nº 11.196/2005, os arts. 24, 25, 90, §2º, e 92 da Lei nº 9.610/1998, o art. 87-A da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé), e os arts. 83, III, e 980-A, §5º, do CC/2002, bem como a ausência de proibição expressa, concluiu ser sim possível a operação jurídica como realizada.

Pois bem.

Em primeiro lugar, é importante registrar, como fez a autoridade julgadora de 1º grau, que os contratos de cessão de direito de imagem e de trabalho não se confundem. São, efetivamente, de natureza diversa - um civil e outro trabalhista - e, no caso concreto, apenas uma das fontes pagadoras cumulou o posto de empregadora do Contribuinte e de autorizada, pela pessoa jurídica, a explorar os direitos de imagem do atleta. O que é mais, o lançamento não toca no assunto, não havendo qualquer acusação de que se trataria de confusão negocial. Pelo contrário, fundamentou o lançamento exatamente no fato de que os rendimentos eram provenientes da exploração do direito de imagem e que este, por ser personalíssimo, era intransmissível. Mais, foi expressa em afirmar que:

*"30. Foram apuradas as seguintes infrações:*

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

*31. Conforme constatado anteriormente, os rendimentos recebidos em decorrência da cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem de EDIMO FERREIRA CAMPOS devem ser tributados na pessoa física do fiscalizado.*

*32. Os rendimentos recebidos de SOCIEDADE ESPORTIVA PALMEIRAS (no ano de 2010) e UNIMED-RIO (nos anos de 2011 e 2012) foram listados nas Tabelas 1 e 2 e estão totalizados na Tabela 3.*

*(...)*

33. Tendo em vista que o contribuinte não declarou estes rendimentos em suas Declarações de Ajuste Anual dos respectivos exercícios 2011, 2012 e 2013, restou caracterizada infração de omissão de rendimentos decorrentes de cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem, sujeita à multa de ofício qualificada de 150%, conforme item V.

Manter o lançamento por esse motivo constituiria, portanto, inovação por parte da DRJ.

Passando ao cerne da questão, é interessante anotar que o tema da possibilidade de constituir uma pessoa jurídica para explorar os direitos de imagem de uma pessoa física não é novo e já causou inúmeras discussões acaloradas neste e.CARF. Contudo, a Lei nº 111.196/2005, especificamente em seu art. 129, veio por fim à discussão, estabelecendo expressamente que:

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

Ora, não restam dúvidas de que é possível a exploração dos benefícios econômicos dos direitos personalíssimos, inclusive o direito de imagem, por meio de pessoa jurídica. Não é necessário, no presente caso, enveredar pela discussão da aplicabilidade retroativa ou não dessa norma, vez que os fatos geradores se referem ao ano-calendário de 2010, 2011 e 2012, posteriores à sua promulgação.

Nem se argumente, como fizeram a autoridade lançadora e a DRJ, que o negócio jurídico foi simulado porquanto o Contribuinte era titular de 95% das cotas e que a única receita da pessoa jurídica provinha da exploração dos seus direitos de imagem. A verdade é que a Lei nº 12.441/2011, que alterou o Código Civil de 2002 para permitir a constituição de empresa individual de responsabilidade limitada, insculpiu no Códex Civil o art. 980-A, §5º, que determina expressamente:

*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.*

(...)

*§ 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.*

Ora, quem pode o mais, pode o menos: se é expressamente permitida a criação de uma EIRELI com o objetivo de explorar os direitos patrimoniais da cessão do direito de imagem, certamente também será permitida essa atividade a uma sociedade limitada. O simples fato de que a pessoa jurídica foi criada especificamente para explorar os direitos de

---

imagem do Recorrente, e não de outras pessoas cumulativamente, não implica em ilicitude nem abuso de poder.

Em suma, uma vez que é lícita a cessão dos direitos patrimoniais de imagem do atleta para uma pessoa jurídica, e que não se configurou simulação no ato, entendo que deve ser cancelado o auto de infração.

Nessa esteira, uma vez que entendo por dar provimento ao Recurso Voluntário, deixo de me pronunciar sobre a questão da compensação dos tributos recolhidos pela empresa e da multa qualificada, suscitadas subsidiariamente pelo Contribuinte.

**Dispositivo:**

Diante de tudo quanto exposto, voto por dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

**Voto Vencedor**

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Redator designado.

Inobstante o bem fundamentado voto do Ilustre Relator, peço vênia para divergir pelas seguintes razões.

Com o advento da Lei nº 11.196/2005, notadamente o art. 129, a partir de 1º de janeiro de 2006 foi introduzido tratamento tributário novo aos rendimentos oriundos de prestação de serviços personalíssimos executada por meio de pessoas jurídicas, não havendo, em princípio, qualquer proibição ou vedação para a contratação de pessoas jurídicas para a prestação de tais serviços.

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

O referido artigo inovou no ordenamento jurídico, pois até então a legislação tributária acerca do imposto de renda nunca deixou dúvidas que rendimentos provenientes da exploração do serviço individualmente prestado por um atleta, ou seja, serviço personalíssimo, seria tributado na pessoa física prestadora do serviço, mesmo que os serviços fossem contratados e ajustados por meio de uma pessoa jurídica. Nunca houve dúvidas que salários e rendimentos provenientes de serviços personalíssimos seriam tributados na pessoa física, tendo como única exceção a sociedade civil de profissão legalmente regulamentada, o que não é o presente caso.

Esse entendimento sobre a possibilidade de os rendimentos oriundos de prestação de serviços personalíssimos serem tributados pelas pessoas jurídicas é reforçado pela leitura da Medida Provisória - MP nº 690/2015, que pretendeu alterar as regras de tributação das receitas das pessoas jurídicas provenientes da exploração do direito de uso de imagem.

*Art. 8º A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

*“Art. 25. ....*

*§ 6º As receitas decorrentes da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular ou o sócio da pessoa jurídica devem ser adicionadas à base de cálculo sem a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995.” (NR)*

*“Art. 27. ....*

*§ 8º As receitas decorrentes da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular ou o sócio da pessoa jurídica devem ser adicionadas à base de cálculo sem a aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995.” (NR)*

*“Art. 29. ....*

*Parágrafo único. As receitas decorrentes da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular ou o sócio da pessoa jurídica devem ser adicionadas à base de cálculo sem a aplicação dos percentuais de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995.”*

Os artigos 25 e 27 da Lei nº 9.430/96 referem-se à tributação da pessoas jurídicas pelo lucro presumido e pelo lucro arbitrado, respectivamente, enquanto o art. 29 diz respeito à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Vejamos a exposição de motivos da MP nesse ponto:

6. *O segundo ponto deste projeto diz respeito à tributação incidente sobre a cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular ou o sócio da pessoa jurídica. Atualmente, diversos profissionais constituem pessoas jurídicas para o recebimento dos rendimentos de cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz (personalíssimos). Esses rendimentos podem estar sujeitos ao percentual de presunção quando a empresa opta pela tributação com base no lucro presumido.*

7. *Especificamente em relação à presunção do lucro, ao aplicar o percentual de presunção (32%) aos rendimentos recebidos a título de cessão de tais direitos, presume-se que o restante do rendimento (68%) foi consumido na geração deste rendimento, o que não representa a realidade nas atividades personalíssimas.*

8. *Tais atividades não demandam estruturas físicas e profissionais bancadas pelo profissional que cede os direitos autorais, a imagem, nome, marca ou voz para a realização das*

*tarefas, permanecendo tal estrutura custeada pelo contratante de seus serviços.*

*9. Portanto, as receitas auferidas em decorrência dessas atividades não requerem aplicação de percentual de redução de lucro presumido, já que não se presumem despesas decorrentes de seu exercício.*

*10. Sempre é bom lembrar que a tributação pela sistemática do lucro presumido é opcional, permanecendo como regra a tributação pelo lucro real, onde todas as despesas podem ser deduzidas na apuração da base de cálculo do IRPJ.*

*11. Ademais, , tais atividades, de cunho personalíssimo, possuem remuneração que se enquadram economicamente como verdadeiros rendimentos de trabalho e não de capital.*

*12. O art. 8º altera os arts. 25, 27 e 29 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, buscando mitigar a diferença existente entre a tributação da remuneração de cunho personalíssimo como rendimento de pessoa física e como renda da pessoa jurídica pelo lucro presumido ou pelo lucro arbitrado.*

Embora o art. 8º da MP nº 690/2015 tenha sido vetado quando da sua conversão em lei, a sua propositura veio demonstrar a possibilidade de tributação na pessoa jurídica das atividades de cunho personalíssimo.

A opção pela tributação na pessoa jurídica relativa à remuneração decorrente de cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem já existia para as empresas individuais de responsabilidade limitada - EIRELI -, criadas pela Lei nº 12.441/2011, que introduziu o art. 980-A na Lei nº 10.406/2002 (Código Civil).

*Art. 980-A – [...]*

*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.*

Sobre esse assunto, transcrevo abaixo excerto do voto vencedor do ilustre Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, no Acórdão nº 106-17.147, de 05/11/2008.

*Inicialmente, se havia alguma dúvida quanto à possibilidade de cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física para pessoa jurídica, mesmo que a primeira seja sócia da segunda, tal dúvida dissipou-se inteiramente com a Lei nº 12.441/2011, que incluiu o art. 980-A do Código Civil, permitindo a transferência de tais direitos para a nova empresa individual de responsabilidade limitada. Ora, se pode ocorrer a transferência para a empresa individual, com muito mais razão para a sociedade simples ou empresária, no vigente Estatuto Civil, ou para as sociedades comerciais ou civis de profissão regulamentada, tipologia societária do Estatuto*

*decaído. Eis a nova dicção do art. 980-A do Código Civil, com a redação dada pela Lei nº 12.441/2011:*

[...]

*Apesar da alteração acima ter sido efetuada no Código Civil vigente, deve-se reconhecer que não há qualquer óbice a impedir a atribuição dos direitos já referidos à sociedade comercial ou civil de profissão regulamentada do Código de 1916, até porque a proteção aos direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física tem sede no art. 5º, XXVII (aos autores pertence o direito exclusivo de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar), XXVIII, “a” (são assegurados, nos termos da lei: a) a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas), da Constituição da República, não se podendo dizer que o art. 980-A, § 5º, do Código Civil tenha criado um instituto de cessão de direito não existente anteriormente, ou seja, considerando a constitucionalização do direito civil, forçoso entender que a possibilidade de cessão dos direitos citados existe, pelo menos, desde o advento da Constituição de 1988.*

Assim, não resta dúvida quanto à possibilidade de cessão para a pessoa jurídica de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física. Entretanto, o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 deve ser interpretado sistematicamente com as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro, não possuindo o condão de afastar o reconhecimento do vínculo de emprego entre o trabalhador – contratado sob o manto de pessoa jurídica – e o empregador. Para que essa forma de contratação seja considerada e gere efeitos, torna-se necessário que a constituição da pessoa jurídica prestadora de serviços seja verdadeira e efetiva, o que no presente caso não ocorreu, conforme veremos a seguir.

A imagem como bem jurídico teve seu direito tutelado pela Constituição Federal, no art. 5º, inciso X, bem como no Código Civil de 2002, art. 20, e possui algumas características peculiares. Além de direito personalíssimo, é absoluto - oponível *erga omnes* -, indisponível - não pode se dissociar do corpo humano -, indissociável - impossível não associá-la àquela pessoa - e imprescritível - inexistindo prazo legal para defendê-lo em Juízo -, podendo ser objeto de contrato entre pessoas físicas e jurídicas.

Em relação a atletas e, em especial a jogadores de futebol, há grande dissenso na doutrina quando se discute qual seria a natureza jurídica das verbas pagas a título de direito de uso da imagem.

Há quem entenda que a cessão do direito de imagem só existe em virtude da profissão de atleta, ou seja, os clubes ou seus patrocinadores celebram com o jogador - ou com uma pessoa jurídica por ele constituída - um contrato pelo qual irão divulgar a imagem do atleta, inclusive vinculando-a à venda de produtos. Assim, como o referido contrato é celebrado somente em função da relação de emprego entre o clube e o atleta, não haveria dúvida de que o pagamento efetuado em razão do direito de imagem tem natureza salarial e assim deve ser tributado.

Por outro lado, existe um entendimento de que o contrato de cessão de direito do uso de imagem, por ser autônomo, paralelo e inconfundível com o contrato desportivo,

---

integra um direito da personalidade do atleta e pode ser cedido, tendo finalidade distinta do salário.

Entendo que a distinção entre as finalidades dos contratos de cessão de direito de imagem somente pode ser aferida no caso concreto e uma indagação a ser feita, de crucial importância para o deslinde da questão, é se o contrato de direito de uso de imagem é autônomo em relação ao contrato de trabalho. Sendo positiva a resposta, é possível que se esteja diante de um contrato de natureza civil e os rendimentos dele provenientes não integram a remuneração do atleta, a depender de outras variáveis a serem analisadas caso a caso. De modo contrário, não havendo autonomia entre o contrato de direito de uso de imagem e o contrato de trabalho, o que se tem é um contrato simulado, com a intenção de mascarar a real remuneração do esportista, com especial interesse na diminuição do pagamento dos tributos, tanto pelo contratante como pelo contratado.

No caso em exame, o Relator entendeu que a fundamentação da autoridade lançadora focou exclusivamente na inviabilidade da cessão do direito de imagem para pessoa jurídica. No entanto, com a devida vénia, vejo que essa não é a melhor interpretação a ser dada aos fundamentos do lançamento, pois se verifica pelo Relatório Fiscal de fls. 19/29 que uma das razões que o sustentam é justamente a vinculação entre os ditos contratos de imagem e os contratos de emprego com os clubes. Vejamos o que diz o relatório fiscal:

*10. Durante as vigências dos contratos de trabalho com o PALMEIRAS e o FLUMINENSE, o fiscalizado era sócio-administrador da empresa E F CAMPOS ESPORTES LTDA. Alguns aspectos relevantes de seu Contrato Social de Constituição, registrado na Junta Comercial em 03/06/2005, estão a seguir destacados:*

[...]

*11. Foi firmado Instrumento Particular de Sub-Licenciamento de Imagem, exclusivamente do sócio EDIMO FERREIRA CAMPOS, entre SOCIEDADE ESPORTIVA PALMEIRAS (sublicenciada) e E F CAMPOS ESPORTES LTDA (sub-licenciante), com vigência de 01/01/2010 a 31/12/2013, sendo estabelecidos pagamentos para todo o período. No entanto, o contribuinte informou que o contrato foi rescindido em 2010, com emissões de notas fiscais até setembro de 2010. Este contrato, em suas cláusulas 3.2 a 3.6, estabelece obrigações pessoais do atleta e, nas cláusulas 2.2 e 2.3, vincula a vigência e os pagamentos ao vínculo empregatício do atleta junto ao clube ao estabelecer:*

“2.2. Rescindido o presente instrumento, por força de lei, ou em razão da rescisão do Contrato de Trabalho do EDINHO com a SUB-LICENCIADA, a SUB-LICENCIADA deverá pagar à SUB-LICENCIANTE os valores estabelecidos na cláusula 4.1 abaixo, que estiverem vencidos quando da rescisão, e que ainda não tiverem sido quitados”.

2.3. Caso, por qualquer motivo, exceção feita às contusões, acidente do trabalho, férias, convocação para seleção, EDINHO, interromper suas atividades junto a equipe de futebol da SUB-LICENCIADA por um período superior a

15 (quinze) dias por motivos extra-contratuais ou alheios às atividades da SUB-LICENCIADA, o presente contrato ficará suspenso sem vencimentos, até o efetivo retorno de EDINHO às atividades”.

[...]

*14. Em 11/01/2011 foi firmado Instrumento Particular de Contrato de Licenciamento de Direitos de Uso de Nome, Voz e Imagem, exclusivamente do sócio EDIMO FERREIRA CAMPOS, entre UNIMED-RIO (contratante), E F CAMPOS ESPORTES LTDA (contratada) e EDIMO FERREIRA CAMPOS (anuente aceitante), com vigência de 11/01/2011 a 31/12/2013, sendo estabelecidos na Cláusula Oitava pagamentos mensais para o período. Este contrato relaciona as obrigações do sócio na divulgação da marca UNIMED-RIO a seus serviços como atleta profissional de futebol do FLUMINENSE (vide Anexo ao contrato) e elenca como hipótese de rescisão o rompimento do vínculo de emprego do atleta com o FLUMINENSE (cláusulas Décima Primeira, Décima Segunda e Décima Terceira).*

“Cláusula Décima Primeira: Na hipótese do ANUENTE ACEITANTE voluntariamente romper, sem justa causa, o vínculo de emprego que mantém com o Fluminense Football Club, durante o período de vigência do presente contrato, e/ou na hipótese da CONTRATADA rescindir esta avença, de forma unilateral e imotivada, o ANUENTE ACEITANTE e a CONTRATADA ficam solidariamente sujeitos ao imediato pagamento de multa à CONTRATANTE proporcional ao tempo de vigência deste contrato nos seguintes montantes:

(...)

Cláusula Décima Segunda: A CONTRATANTE poderá rescindir a presente contratação, independentemente de qualquer aviso ou notificação, judicial ou não, sem que fique sujeita a pagamento de qualquer multa rescisória, na hipótese do vínculo de emprego do ANUENTE ACEITANTE, como atleta profissional de futebol, ser suspenso, por justa causa ou vir a ser rescindido, igualmente por justa causa, pelo Fluminense Football Club (...)

Cláusula Décima Terceira: 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 sem justa causa ou vir a ser rescindido, igualmente sem justa causa, pelo Fluminense Football Club, ficando, nesse caso, sujeita ao pagamento de multa (...)

Parágrafo Único: A CONTRATANTE ficará isenta do pagamento da multa prevista no caput desta cláusula no caso vínculo de emprego do ANUENTE ACEITANTE, como atleta profissional de futebol, com o Fluminense Football Club, vir a ser suspenso rescindido, em razão da regular transferência à outra agremiação desportiva ou

---

sociedade a esta equivalente, nacional ou estrangeira, em caráter provisório ou permanente.”

[...]

**24. Conforme analisado anteriormente, verifica-se a vinculação da vigência dos contratos firmados com SOCIEDADE ESPORTIVA PALMEIRAS e UNIMED-RIO à relação de trabalho do jogador com os clubes PALMEIRAS 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.**

*(destaquei)*

Percebe-se, portanto, que não há uma autonomia entre os contratos de trabalho - firmados pelo Contribuinte atleta com os clubes Palmeiras e Fluminense - e os contratos de licenciamento dos direitos de sua imagem, celebrados entre o clube Palmeiras e a empresa E F CAMPOS ESPORTES LTDA e entre esta e a Unimed-Rio (vinculado ao contrato com o Fluminense), conforme atestado pela autoridade fiscal.

Dessa forma, pode-se concluir que, de acordo com a Fiscalização, havia uma vinculação entre os contratos de trabalho e a exploração econômica do direito de imagem do sujeito passivo, cujos contratos foram firmados entre o clube Palmeiras e a empresa da qual o atleta é sócio, assim como entre esta e a empresa Unimed-Rio (vinculado ao Fluminense), tendo como objetivo a redução da tributação do imposto sobre a renda da pessoa física, no caso do Recorrente, e a redução de outros encargos legais, em relação aos clubes esportivos.

A jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho (TST) é farta no sentido de que a verba paga pelo clube ao atleta profissional a título de cessão do uso do direito de imagem possui natureza remuneratória, ligada diretamente ao contrato de trabalho, porque decorre fundamentalmente do desempenho de suas atividades na entidade desportiva. É o que se depreende dos seguintes julgados:

[...] RECURSO DE REVISTA INTERPOSTO PELO RECLAMANTE. DIREITO DE IMAGEM. NATUREZA SALARIAL. INTEGRAÇÃO À REMUNERAÇÃO. Nos termos do atual entendimento jurisprudencial desta Corte superior, é salarial a renda auferida pelo atleta profissional de futebol a título de direito de imagem, por tratar-se de verba paga por força do contrato de emprego. Precedentes. Recurso de revista conhecido e provido. [...] (RR-8800-58.2004.5.04.0028, 1<sup>a</sup> Turma, Rel. Desembargador Convocado José Maria Quadros de Alencar, DJ de 8/11/2013).

RECURSO DE REVISTA - DIREITO DE IMAGEM - NATUREZA JURÍDICA - INTEGRAÇÃO À REMUNERAÇÃO. A renda auferida pelo atleta profissional de futebol pelo uso de sua imagem por parte do clube que o emprega possui natureza salarial e deve ser integrada à sua remuneração para todos os fins. Isso porque constitui uma das formas de remunerar o

*jogador pela participação nos eventos desportivos disputados pela referida entidade, decorrendo, pois, do trabalho desenvolvido pelo empregado. Precedentes deste Tribunal. Recurso de revista conhecido e provido. (RR-60800-81.2007.5.04.0011, 1<sup>a</sup> Turma, Rel. Min. Vieira de Mello Filho, DJ de 13/5/2011).*

*[...] DIREITO DE IMAGEM. NATUREZA JURÍDICA. O Tribunal Regional declarou que o direito de imagem -detém evidente natureza trabalhista, que lhe é inerente, em se tratando de pagamento oriundo da relação empregatícia-. Sob tal premissa, a Corte de origem decidiu negar provimento ao recurso ordinário interposto pelo Reclamado e manter a sentença na parte em que se reconheceu a natureza remuneratória do direito de imagem e se impôs condenação ao pagamento de diferenças a esse título. No recurso de revista, o Reclamado afirma que o direito de imagem possui caráter indenizatório, porque foi pactuado em contrato civil, totalmente alheio ao contrato de trabalho. Esta Corte Superior tem decidido que a verba paga pela entidade desportiva ao atleta a título de cessão do uso do direito de imagem possui natureza remuneratória, porque a imagem do atleta decorre diretamente do desempenho de suas atividades profissionais. Portanto, a decisão recorrida está de acordo com a jurisprudência desta Corte Superior e não merece reforma. Recurso de revista de que se conhece, ante a demonstração de divergência jurisprudencial, e a que se nega provimento, no mérito. (RR-716100-50.2008.5.09.0028, 4<sup>a</sup> Turma, Rel. Min. Fernando Eizo Ono, DJ de 15/3/2013)*

*[...] DIFERENÇAS SALARIAIS. DIREITO DE IMAGEM. NATUREZA JURÍDICA DA PARCELA. O eg. TRT considerou que a parcela paga como contraprestação pelo uso da imagem do reclamante, de forma fixa, mensal e no decorrer do contrato de trabalho, detém natureza jurídica salarial, razão por que deve integrar a remuneração do autor. Não se trata, no caso dos autos, de ofensa ao direito de imagem garantido constitucionalmente, passível de reparação moral e material, mas de remuneração pela utilização da imagem do autor, em razão do contrato de trabalho firmado entre as partes. Conquanto decorra de direito personalíssimo de natureza civil, no caso concreto a parcela está ligada diretamente do contrato de trabalho e remunera o profissional pela participação em partidas disputadas em favor do clube reclamado. Portanto, a parcela detém natureza salarial, devendo integrar a remuneração para todos os fins. Precedentes. Recurso de revista conhecido e desprovido. [...] (RR-990-47.2011.5.09.0028, 6<sup>a</sup> Turma, Rel. Min. Aloysio Corrêa da Veiga, DJ de 13/12/2013)*

*AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. I. VÍNCULO DE EMPREGO CONFIGURADO. PROFISSIONAL CONTRATADO MEDIANTE -PEJOTIZAÇÃO- (LEI N° 11.196/2005, ART. 129). ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO EVIDENCIADOS. PREVALÊNCIA DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. A relação empregatícia é a principal fórmula de conexão de trabalhadores ao sistema socioeconômico existente, sendo, desse modo, presumida sua existência, desde que incontrovertida a prestação de serviços (Súmula 212, TST). A*

*Constituição da República, a propósito, elogia e estimula a relação empregatícia, ao reportar a ela, direta ou indiretamente, várias dezenas de princípios, regras e institutos jurídicos. Em consequência, possuem caráter manifestamente excludente fórmulas alternativas de prestação de serviços a alguém por pessoas naturais, como, ilustrativamente, contratos de estágio, vínculos autônomos ou eventuais, relações cooperativadas, além da fórmula apelidada de -pejotização-. Em qualquer desses casos - além de outros -, estando presentes os elementos da relação de emprego, esta prepondera, impõe-se e deve ser cumprida. No caso da fórmula do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, somente prevalecerá se o profissional pejotizado tratar-se de efetivo trabalhador autônomo ou eventual, não prevalecendo a figura jurídica como mero simulacro ou artifício para impedir a aplicação da Constituição da República, do Direito do Trabalho e dos direitos sociais e individuais fundamentais trabalhistas. Trabalhando a Obreira cotidianamente no estabelecimento empresarial e em viagens a serviço, com todos os elementos fático-jurídicos da relação empregatícia, deve o vínculo de emprego ser reconhecido (art. 2º, caput, e 3º, caput, CLT), com todos os seus consectários pertinentes. Note-se que o TRT deixa claro, a propósito, a presença da subordinação jurídica em todas as suas três dimensões (uma só já bastaria, como se sabe), ou seja, a tradicional, a objetiva e a estrutural. 2. VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECONHECIDO EM JUÍZO. FÉRIAS EM DOBRO. DECISÃO DENEGATÓRIA. MANUTENÇÃO. É devido o pagamento em dobro das férias vencidas, ainda que o vínculo de emprego somente tenha sido reconhecido em Juízo (exegese do art. 137 da CLT). Precedentes. Sendo assim, não há como assegurar o processamento do recurso de revista quando o agravo de instrumento interposto não desconstitui os fundamentos da decisão denegatória, que subsiste por seus próprios fundamentos. Agravo de instrumento desprovido. (AIRR - 639-35.2010.5.02.0083, 3ª Turma, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Publicação: 21/06/2013).*

No voto vencedor do Recurso Ordinário nº 00049200-82.2009.5.01.0009, do Tribunal Regional do Trabalho da 1ª Região (Acórdão publicado em 29/07/2011), cuja decisão foi mantida pelo TST, o Desembargador Jorge F. Gonçalves da Fonte assim se pronunciou sobre essa matéria:

*[...] A prática de pagamento de salários por fora é uma característica negativa desse ramo profissional. As agremiações desportivas que difundem a maior paixão nacional remuneram seus atletas com altos salários e, com raras exceções, esquecem-se de aprovisionar recursos para honrar seus compromissos sociais e tributários, isto sem levar em consideração os constantes atrasos no pagamento dos próprios salários dos jogadores. Criou-se, então, esse sofisma de direito de imagem, entabulado em instrumento normalmente firmado por empresa constituída pelos respectivos atletas, indiscutível pacto adjeto do contrato de trabalho, que, em resumo, era proveitoso para as duas partes. O clube entende que fica imune aos encargos*

*sociais, mormente em relação ao FGTS que deixa de incidir sobre a cessão do direito de imagem, enquanto que o jogador, sob o abrigo de uma pessoa jurídica, recebe significativa vantagem no que tange ao imposto de renda, com alíquota mais baixa comparada ao percentual atribuído a qualquer pessoa física que aufera rendimentos por seu trabalho.[...]*

Assim, entendo que os valores recebidos pela empresa E F CAMPOS ESPORTES LTDA da SOCIEDADE ESPORTIVA PALMEIRAS (no ano de 2010) e da UNIMED-RIO (nos anos de 2011 e 2012), a título de direitos de imagem do atleta EDIMO FERREIRA CAMPOS constituíam-se, na realidade, em uma complementação da remuneração da força de trabalho do jogador em prol das agremiações desportivas Palmeiras e Fluminense, respectivamente, devendo ser tributados na sua pessoa física.

Face ao exposto, deve ser mantida a tributação na pessoa física do fiscalizado, conforme apurado pela autoridade fiscal.

### **Qualificação da multa**

Com o devido respeito ao entendimento da autoridade fiscal, penso que não merece prosperar a sua tese de que ocorreu fraude, de modo a justificar a qualificação da multa em 150%. Nesse caso, entendo que não restou suficientemente caracterizada a intenção de fraude.

A base da argumentação da autoridade fiscal realmente é verdadeira, ou seja, os atos praticados ensejaram a redução da tributação, mediante o pagamento dos tributos na pessoa jurídica. No entanto, não entendo que este fato, por si só, enseja os elementos caracterizadores da qualificação.

A norma legal que determina a aplicação da multa de ofício qualificada é o artigo 44, I, §1º, da Lei 9.430/96, abaixo transscrito:

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

*I - de 75% (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; (Redação dada pela Lei no 11.488, 2007)*

*[...]*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei no 11.488, de 2007)*

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 assim definem:

*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 o 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 nos artigos 71 e 72.*

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transscrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária.

Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de lesar o Fisco, quando, se utilizando de subterfúgios, escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fiscal.

É nesse ponto que não concordo com o posicionamento adotado pela autoridade autuante, pois, embora concorde ser equivocada a leitura feita pelo contribuinte de que poderia tributar seus rendimentos na pessoa jurídica, não consigo identificar a intenção dolosa de ocultar, mesmo que considerássemos que a intenção final fosse a diminuição do imposto a ser pago. O procedimento adotado pelo contribuinte deu-se de forma aberta, inclusive com a emissão de notas fiscais, registro nos livros fiscais e pagamento dos tributos na pessoa jurídica, além do que os atos praticados foram regularmente formalizados e registrados.

A qualificação da multa não pode atingir aqueles casos em que o sujeito passivo age de acordo com as suas convicções, deixando às claras o seu procedimento, visto que resta evidente a falta de intenção de iludir, em nada impedindo a Fiscalização de apurar os fatos e de firmar suas convicções.

Desse modo, voto por desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

### **Compensação dos impostos pagos pela pessoa jurídica**

No que concerne ao pedido de compensação, entendo que assiste razão ao Recorrente, uma vez que não seria razoável reclassificar as receitas da empresa para rendimentos da pessoa física e obrigar que a empresa solicite uma restituição ou uma compensação posterior, sofrendo o ônus de eventual decadência do direito creditório e

principalmente da exigência da multa de ofício lançada no presente processo, quando já se sabe que houve pagamento parcial dos tributos sobre tais rendimentos, ora reclassificados.

Nesse sentido, temos as seguintes decisões deste Conselho:

*RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício. (Acórdão nº 2102-002.441, data de publicação: 11/03/2013, rel. Núbia Matos Moura).*

*RECLASSIFICAÇÃO DA RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. Devem ser compensados na apuração do crédito tributário os valores arrecadados sob os códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício. (Acórdão nº 2801-002.280, data de publicação: 21/10/2012, rel. Tânia Maria Paschoalin).*

*IRPF - RECLASSIFICAÇÃO DA RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA - Devem ser compensados na apuração do crédito tributário os valores arrecadados sob os códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício. (Acórdão nº 2202-00252, data de publicação: 23/09/2009, rel. Antonio Lopo Martinez).*

Cabe aqui transcrever excerto do voto da ilustre Conselheira Núbia Matos Moura sobre o assunto, no Acórdão nº 2102-002.441:

*Já no que diz respeito à alegação da defesa de que a autoridade fiscal deveria ter compensado com o crédito tributário apurado os tributos recolhidos pela Mercury (item 5), tem-se que embora se reconheça que a pessoa jurídica Mercury e o seu sócio majoritário sejam pessoas distintas, não se pode desconsiderar o fato de que quando a autoridade fiscal afirma que os valores lançados como receitas da pessoa jurídica são rendimentos da pessoa física, está reconhecendo que os tributos recolhidos pela pessoa jurídica sobre essas mesmas receitas eram indevidos. Ou seja, está reconhecendo que parte do tributo que o Fisco deveria receber foi efetivamente pago, ainda que por outra entidade ou com outra denominação.*

*A hipótese aventada de a pessoa jurídica pleitear a restituição do indébito não é razoável, posto que tal solução – pedido de restituição – impõe à pessoa jurídica o ônus de, ao pleitear a restituição dos tributos e contribuições pagos, reconhecer que o Auto de Infração estaria correto, contra suas próprias convicções e principalmente em razão da incidência da multa de*

*ofício sobre a totalidade do imposto apurado no Auto de Infração que, de uma forma ou de outra, já foi recolhido.*

*Nestes termos, deve ser feita a compensação dos tributos e contribuições pagos pela Mercury com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício.*

Sendo assim, deve ser feita a compensação dos tributos e contribuições efetivamente pagos pela empresa E F CAMPOS ESPORTES LTDA, relativos aos rendimentos reclassificados, com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, assim como para compensar os tributos e contribuições pagos pela pessoa jurídica, relativos aos rendimentos reclassificados, com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente e Redator designado.

## Declaração de Voto

Acompanho o Voto Vencedor nas demais questões, porém, com a *maxima venia*, divirjo quanto à desqualificação da multa e quanto à compensação, na pessoa física, de recolhimentos efetuados na pessoa jurídica.

### Da desqualificação da multa

Antes de considerações outras, vejamos, primeiramente, o que dispõe a legislação de regência quanto à qualificação da multa em comento:

#### Lei 9.430/96

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

*I - de 75% (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 deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

#### Lei 4.502/64

*Art. 71. Sonegação é tôda 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 o crédito tributário correspondente.*

*Art. 72. Fraude é tôda 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 impôsto devido 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 nos arts. 71 e 72.*

Da exegese dos dispositivos acima, tem-se que no caso de conduta dolosa, voltada à prática de sonegação, fraude ou conluio, a multa de 75%, prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, será aplicada em dobro, ou seja, qualificada.

Como se vê, o dolo é o fator determinante na qualificação da multa.

Sendo assim, vejamos o que dispõe o Código Penal sobre o dolo:

*Art. 18 - Diz-se o crime:*

*Crime doloso*

*I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo;*

Conforme se extrai dessa definição, a conduta dolosa é aquela praticada com intenção, com vontade de obter o resultado.

Pois bem, no caso em tela, para receber rendimentos provenientes de cessão de direitos de imagem sem pagar Imposto de Renda na pessoa física, o Recorrente se valeu da empresa E. F. CAMPOS ESPORTES LTDA., da qual era sócio majoritário com 95% das quotas. Dessa forma, os direitos de imagem foram cedidos à empresa do Recorrente e esta, por sua vez, licenciou a SOCIEDADE ESPORTIVA PALMEIRAS e a UNIMED-RIO para a exploração de tais direitos. Com isso, os valores recebidos pela exploração da sua imagem chegaram às mãos do Recorrente na forma de distribuição de lucros, não sofrendo qualquer tributação na pessoa física.

Conclui-se, então, sem muito esforço, que os valores obtidos na cessão de direitos de imagem eram vertidos diretamente para o Recorrente, porém, ao transitarem pela E. F. CAMPOS ESPORTES LTDA., esquivaram-se da tributação.

Esse, inclusive, é o entendimento do Redator, conforme excerto do Voto Vencedor a seguir transcrito:

*Dessa forma, pode-se concluir que, de acordo com a Fiscalização, havia uma vinculação entre os contratos de trabalho e a exploração econômica do direito de imagem do sujeito passivo, cujos contratos foram firmados entre o clube*

*Palmeiras e a empresa da qual o atleta é sócio, assim como entre esta e a empresa Unimed-Rio (vinculado ao Fluminense), tendo como objetivo a redução da tributação do imposto sobre a renda da pessoa física, no caso do Recorrente, e a redução de outros encargos legais, em relação aos clubes esportivos.*

[...]

*Assim, entendo que os valores recebidos pela empresa E F CAMPOS ESPORTES LTDA da SOCIEDADE ESPORTIVA PALMEIRAS (no ano de 2010) e da UNIMED-RIO (nos anos de 2011 e 2012), a título de direitos de imagem do atleta EDIMO FERREIRA CAMPOS constituíam-se, na realidade, em uma complementação da remuneração da força de trabalho do jogador em prol das agremiações desportivas Palmeiras e Fluminense, respectivamente, devendo ser tributados na sua pessoa física.*

Nesse ponto, tomo a liberdade de trazer à baila as seguintes considerações da decisão *a quo*:

*A tentativa de caracterizar-se como beneficiário de lucros e dividendos da pessoa jurídica, quando na realidade os rendimentos àquela atribuídos pertenciam à pessoa física, que deveria tê-los oferecido à tributação no ajuste anual, visou impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador pela autoridade fiscal, o que se amolda à figura da sonegação do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964; o ato de firmar contratos em nome da pessoa jurídica de forma a apresentar inexistente o fato gerador do imposto de renda da pessoa física, objetivando modificar suas características essenciais, a fim de evitar o pagamento de imposto devido, caracteriza-se como fraude, na acepção do art. 72 do dispositivo legal; e a participação das pessoas jurídicas nesses procedimentos evidencia a presença do conluio, como prevê o art. 73 da lei.*

Diante desse quadro, tem-se clara a intenção (o dolo) do Recorrente de reduzir ou zerar, indevidamente, o montante de Imposto de Renda devido. Tanto é que tal plano arquitetado foi desconstituído pela fiscalização, sendo tal desconstituição confirmada pela decisão de primeira instância e agora por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Sendo assim, entendo não restar dúvidas quanto à subsunção das condutas praticadas pelo Recorrente à norma contida no art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, razão pela qual concluo pela manutenção da multa qualificada.

### **Da compensação, na pessoa física, de valores recolhidos na pessoa jurídica**

Quanto a essa questão, entendo que a sua implementação não deve se basear na razoabilidade da medida, conforme argumenta o Redator do Voto Vencedor, mas sim na sua possibilidade jurídica, a qual não vislumbro na legislação de regência.

Vejamos o que diz o Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25/10/66, a esse respeito:

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.*

(Grifo nosso)

Segundo observa no dispositivo acima transcrito, a compensação é autorizada entre débitos do contribuinte com créditos que este possui contra a Fazenda Pública.

Essa, inclusive, é a inteligência que se extrai do art. 74, da Lei 9.430/96:

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

(Grifo nosso)

Cabe citarmos, ainda, a Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17/7/17, que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil:

*Art. 65. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nas Seções VII e VIII deste Capítulo, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada, pelo sujeito passivo, mediante declaração de compensação, por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV desta Instrução Normativa.*

[...]

*§ 3º Consideram-se débitos próprios, para fins do disposto no caput, os débitos por obrigação própria e os decorrentes de responsabilidade tributária apurados por todos os estabelecimentos da pessoa jurídica.*

[...]

*Art. 75. É vedada e será considerada não declarada a compensação nas hipóteses em que o crédito:*

*I - seja de terceiros;*

---

(Grifo nosso)

Como se vê, a compensação pleiteada pelo Recorrente encontra óbice na legislação, motivo pelo qual não vejo como ser deferida.

### **Conclusão**

Isso posto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira