



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720488/2015-13
ACÓRDÃO	2102-003.720 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RODRIGO BATISTA DA CRUZ
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 02. EFEITO VINCULANTE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. A multa de ofício tem natureza punitiva, motivo pelo qual não se lhe aplica o princípio constitucional do não confisco, que se refere exclusivamente a tributos.

Não cabe a análise de alegação de afronta ao princípio constitucional do não confisco, da razoabilidade, da proporcionalidade ou da legalidade, para afastar a aplicação de dispositivo de lei que determina a aplicação da multa de 75% por se tratar de inequívoco juízo de inconstitucionalidade da Lei, vedado ao CARF.

RENDIMENTOS DE JOGADOR DE FUTEBOL. CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA DO RENDIMENTO. COMPROVAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO. 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.

A falta de prova sobre a existência jurídica da cessão de direito de imagem entre o titular do direito e a empresa exploradora dos direitos econômicos, acarreta a tributação na pessoa física, detentora de tais direitos.

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

Não se admite a compensação de créditos quando se tratar de débitos de terceiros. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela 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%.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – Relatora

Assinado Digitalmente

Cleber 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, Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de AIIM de fls. 445/456, lavrado em 09/11/2015 decorrente de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, sobre os fatos geradores de 2010, 2011 e 2012.

Houve a aplicação da multa de 150%, sob o fundamento dos arts. 37, 38, 45, 55, incisos I a IV, VI, IX a XII, XIV a XIX, 56 e 83 do RIR/99 (vigentes na autuação).

Abaixo, destaco detalhes dos valores contidos no auto:

Período de Apuração	Vencimento	Imposto	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros	Total
2010	29/04/2011	183.549,75	150,00	275.324,63	45,39	83.313,23	542.187,61
2011	30/04/2012	188.861,96	150,00	283.292,94	34,64	65.421,78	537.576,68
2012	30/04/2013	128.331,02	150,00	192.496,53	27,39	35.149,87	355.977,42
Total		500.742,73		751.114,10		183.884,88	1.435.741,71

Em 12/11/2015, o recorrente foi cientificado da referida autuação, com aviso de recebimento - AR de fls. 459.

O Termo de Verificação Fiscal esclareceu que:

“2. DA AÇÃO FISCAL Em 13/01/2014, o contribuinte foi cientificado do Termo de Início da Ação Fiscal (fls 29/32), conforme se verifica no AR à fl 33.

Em resposta, o fiscalizado apresentou os documentos às fls. 316/427.

De acordo com a documentação obtida no decorrer da ação fiscal, no período em análise (anos de 2010, 2011 e 2012), o contribuinte atuou como **atleta de futebol profissional** nas seguintes entidades desportivas:

Nome Empresarial	CNPJ	Período
Esporte Clube Santo André	44.050.045/0001-46	2009 a início de 2010
Fluminense Football Club	33.647.553/0001-90	Maio de 2010 a 1º semestre de 2011
Clube Atlético Paranaense	76/710,649/0001-68	2º semestre de 2011 (por empréstimo)
Assoe Portuguesa de Desportos	6L9S7.981/0001-54	2012 (por empréstimo)

Verificamos que o fiscalizado **recebeu parte de sua remuneração via folha de pagamento, a título de salário, e outra parte, a título de cessão de direitos de imagem, pela empresa que patrocinava o Clube, utilizando-se, para tal, de empresas intermediárias.**

As empresas intermediárias são

- SÉRGIO DIAS ASSESSORIA ESPORTIVA LTDA, CNPJ 07.678.748/0001-97, no período de 06/05/2010 a 25/03/2011 e
- RODRIGUINHO SPORTS LTDA, CNPJ 08.007.921/0001-98, a partir de 25/03/2011, sendo o quadro societário desta última composto pelo próprio fiscalizado RODRIGO BATISTA DA CRUZ (com 95% do capital social) e SANDOVAL BATISTA DA CRUZ (com 5% do capital social).

Alguns aspectos relevantes do Contrato Social de RODRIGUINHO SPORTS LTDA (e alterações) estão a seguir destacados:

- Trata-se de Sociedade Limitada;
- Ramo de atividade: "serviços de comunicação através da venda de imagem de seus sócios ou de terceiros, planejamento de marketing e operacionalização de franquias", sendo posteriormente alterado para

"agenciamento de profissionais para atividades esportivas, culturais e artísticas, assessoria, planejamento de marketing e propaganda";

- Capital social formado por 2.000 cotas no valor de R\$ 1,00 cada uma, totalizando, portanto, R\$ 2.000,00, sendo RODRIGO BATISTA DA CRUZ detentor de 1.900 cotas e SANDOVAL BATISTA DA CRUZ detentor de 100 cotas. O sócio minoritário não exerce a atividade de atleta profissional, sendo empresário, conforme qualificação constante do contrato social e alterações;
- A gerência e administração da sociedade serão exercidas pelo sócio RODRIGO BATISTA DA CRUZ;
- Somente o sócio RODRIGO BATISTA DA CRUZ terá direito de fixar, de comum acordo, uma retirada mensal, a título de "Pró-labore".

Foi firmado, em 06/05/2010, INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE LICENCIAMENTO DE DIREITOS DE USO DE NOME, VOZ E IMAGEM, entre a UNIMED-RIO Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda (contratante), SÉRGIO DIAS ASSESSORIA ESPORTIVA LTDA (contratada) e RODRIGO BATISTA DA CRUZ (anuenta aceitante). Em alteração contratual datada de 25/03/2011, SÉRGIO DIAS ASSESSORIA ESPORTIVA LTDA cedeu e transferiu a RODRIGUINHO SPORTS a titularidade da contratação, passando esta a figurar como contratada.

O objeto do referido contrato (e alterações) é a **promoção e a publicidade da contratante** a serem executadas pela contratada, utilizando o nome, a voz e a imagem do atleta de futebol profissional RODRIGO BATISTA DA CRUZ, pelo período de **06/05/2010 a 05/05/2013**.

Verificando a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do atleta, referente ao ano calendário 2010, constatamos que os rendimentos auferidos pelo fiscalizado a título de direito de uso de imagem, nesse período, não foram declarados.

Em suas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física referentes aos anos-calendário **2011 e 2012**, por sua vez, os rendimentos auferidos pelo contribuinte a título de **direito de uso de imagem foram declarados, mas não como rendimentos tributáveis, e sim como rendimentos isentos, a título de lucros distribuídos** pela empresa RODRIGUINHO SPORTS LTDA, da qual RODRIGO BATISTA DA CRUZ é sócio majoritário.

Entretanto, não pode haver uma aceitação rasa de que serão tributados como de pessoa jurídica todos os rendimentos que o contribuinte classificar como tal, bastando para isso a existência de uma empresa que emita notas fiscais desses recebimentos. Os contratos celebrados não podem modificar a definição legal do sujeito passivo, que no caso é a pessoa física do fiscalizado.

A percepção de tais rendimentos por meio de uma empresa intermediária, da qual o próprio atleta é detentor de 95% das cotas, constitui um artifício para ocultar a verdadeira natureza dos rendimentos auferidos e assim o rendimento decorrente do uso da imagem deixou de ser oferecido à tributação para ser informado na Declaração como rendimento isento proveniente da referida empresa.

Verifica-se que a pessoa jurídica intermediária **RODRIGUINHO SPORTS LTDA foi utilizada para que os rendimentos recebidos a título de direito de imagem fossem aparentemente receita da dita pessoa jurídica**, quando, na verdade, quem estava sendo remunerado era o atleta. Utilizou-se de um **artifício com a finalidade de enquadrar rendimentos próprios da pessoa física em uma tributação menos onerosa**.

No entanto, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Fica evidente, pela documentação acostada aos autos, **que a pessoa jurídica intermediária RODRIGUINHO SPORTS LTDA tem atividade puramente ficcional**, resumindo-se a repassar ao sócio majoritário, que coincide com o próprio atleta, os pagamentos que eram devidos à pessoa física, dada a natureza personalíssima do objeto contratado, com a finalidade de disfarçar sua real natureza.

Não resta dúvida que é permitido que, dispondo o contribuinte de duas formas disponíveis e legítimas de tributação, opte pela que lhe é menos onerosa. É o que se chama de "elisão fiscal", permitida pela legislação. Entretanto, é preciso que as diferentes opções de operação estejam de fato disponíveis, sejam legítimas.

No caso analisado, a forma utilizada não corresponde à realidade dos fatos, é uma ficção. Não basta que a pessoa física vista uma "capa" de pessoa jurídica e emita notas fiscais para que leve a tributação para esta última. A situação jurídica deve corresponder à situação de fato para ser legal. É preciso, para que haja "planejamento tributário", que o contribuinte trabalhe com fatos. Não se enquadra aí a construção artificial de fatos, ou seja, que se extraia do papel realidade distinta daquela que se apresenta aos olhos de terceiros. Em não correspondendo a situação jurídica à situação de fato, o que ocorre é a "evasão fiscal", não permitida pelo ordenamento jurídico.

Diante do exposto, **as quantias recebidas a título de remuneração pelo direito de imagem e pela cessão de direitos financeiros foram apuradas e lançadas de ofício por meio do presente Auto de Infração.**

Os documentos comprobatórios dos valores que embasam o presente lançamento encontram-se acostados aos autos e corroboram individualmente cada um dos valores discriminados e computados, conforme planilha que será apresentada no item 3 do presente Termo de Encerramento.

3. DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS

De acordo com a documentação comprobatória apresentada pela UNIMED-RIO Cooperativa de Trabalho Médico do RJ Ltda (fls. 144/270), os pagamentos efetuados por esta cooperativa a Sérgio Dias Assessoria Esportiva Ltda, **referentes à cessão do direito de imagem do atleta Rodrigo Batista da Cruz, encontram-se relacionados na planilha 1** a seguir:

Planilha 1

(...)

No entanto, de acordo com a documentação às fls. 55/129, apresentada por SÉRGIO DIAS ASSESSORIA ESPORTIVA LTDA (empresa que figurou como contratada nº **Contrato de Cessão de Direito de Imagem do atleta durante o período de 06/05/10 a 25/03/2011**), verificou-se que, **dos valores recebidos da UNIMED-RIO**, a referida empresa repassou, para o fiscalizado, os valores relacionados na planilha 2 a seguir:

PLANILHA 2

(...)

Também de acordo com a documentação comprobatória apresentada pela **UNIMED-RIO Cooperativa de Trabalho Médico do RJ Ltda (fls. 144/270)**, os **pagamentos efetuados por esta cooperativa a Rodriguinho Sports Ltda, referentes à cessão do direito de imagem do atleta Rodrigo Batista da Cruz, encontram-se relacionados na planilha 3** a seguir:

PLANILHA 3

(...)

Os documentos apresentados pelo **CLUBE ATLÉTICO PARANAENSE (fls. 274/303)**, **por sua vez, demonstram que foram pagos à empresa RODRIGUINHO SPORTS LTDA**, a título de cessão de direito de imagem, os valores relacionados na planilha 4 a seguir:

PLANILHA 4

(...)

O fiscalizado auferiu, ainda, rendimentos referentes aos pagamentos efetuados pelo Sindicato dos Atletas Profissionais ESP, pelo Sindicato dos Atletas de Futebol do Estado do RJ, pelo Sindicato dos Atletas Profissionais de Futebol no Estado do Paraná e por Panini Brasil Ltda a Rodrigo Batista da Cruz, conforme declarado nas DIRF das fontes pagadoras às fls. 428/432. Os valores não declarados nas DIRPF do fiscalizado encontram-se relacionados na planilha 5 a seguir:

(...)

O fiscalizado auferiu, ainda, rendimentos referentes aos pagamentos efetuados pelo **Sindicato dos Atletas Profissionais ESP, pelo Sindicato dos Atletas de Futebol do Estado do RJ, pelo Sindicato dos Atletas Profissionais de Futebol no Estado do Paraná e por Panini Brasil Ltda a Rodrigo Batista da Cruz, conforme declarado nas DIRF das fontes pagadoras às fls. 428/432**. Os valores não declarados nas DIRPF do fiscalizado encontram-se relacionados na planilha 5 a seguir:

PLANILHA 5

(...)

Vale ressaltar que o contribuinte entregou **DIRPF RETIFICADORA** referente ao ano calendário 2011 em 22/05/2015, portanto, **após a data de ciência do Termo de Início de Ação Fiscal nº 552/2014** (ocorrida em 13/01/2014) que, além de deflagrar o presente procedimento fiscal, **EXCLUIU A ESPONTANEIDADE DO CONTRIBUINTE**, motivo pelo qual o auto de infração foi lavrado sem considerar as informações retificadas.

- i. Importante registrar, ainda, que **foram considerados no lançamento da infração, os valores de Imposto de Renda Retidos na Fonte - IRRF** relacionados na planilha 5 acima.

Diante de todo o exposto, apresentamos a planilha 6, onde encontram-se consolidados os valores supra mencionados, evidenciando, para cada ano objeto desta fiscalização, os rendimentos tributáveis auferidos, mas não declarados como tal, bem como a que título foram percebidos.

PLANILHA 6(...)"

Durante a fiscalização, foi juntado contrato de trabalho pelo serviço desportivo com o Fluminense. (fls. 282).

Houve impugnação de fls. 464/498.

Sobreveio acórdão 01-32.768 julgando a defesa improcedente (fls. 546/569).

Tempestivamente, foi apresentado recurso voluntário de fls. 577/620, reiterando as razões da defesa, que reproduzo de forma resumida a seguir:

- a) Preliminares de inconstitucionalidade e ilegalidade;
- b) No mérito:
 - Possibilidade de dedução do tributo retido na fonte, por ocasião dos valores recebidos pelo recorrente dos Sindicatos dos Jogadores Profissionais, bem como da Panini Brasil Ltda.;
 - dedução dos tributos federais pagos pelas sociedades Sérgio Dias Assessoria Esportiva Ltda. e Rodriguinho Sports Ltda. em relação às operações que pretensamente dão azo a esta autuação.

- Conversão do julgamento em diligência, intimando-se a UNIMED-Rio e o Clube Atlético Paranaense a informar os valores retidos e recolhidos a título de tributos federais;
- Afastamento da multa de ofício qualificada, reduzindo para o percentual de 75% (setenta e cinco por cento), ou
- que a multa seja reduzida ao valor correspondente ao tributo lançado, conforme preceitua a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual é inconstitucional multa com valor superior ao do tributo devido, por violar o artigo 150, inciso IV, da CF.

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. Da constitucionalidade e legalidade sobre a norma e a conduta do recorrente

A argumentação trazida sobre ter o julgador a premissa de que a atividade administrativa é plenamente vinculada, e, portanto, concluir que a autuação deve ser anulada por infração ao inciso II do artigo 5º da Constituição Federal, não deve prevalecer.

Nesse sentido, a alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade, da própria lei, necessariamente deve ser feito por meio de ação judicial, tendo em vista que apenas o Poder Judiciário tem competência para afastar a aplicação de dispositivo de lei. Ao CARF, tribunal administrativo que é, não cabe afastar a aplicação de uma lei em vigor, que goza de presunção de constitucionalidade, com base na Súmula CARF nº 2, aprovada pelo Pleno em 2006.

Dessa forma, rejeito a preliminar, aplicando a Súmula CARF acima, vinculante a estes Julgadores, cf art. 98, do RICARF:

2. Das decisões administrativas, judiciais e doutrina

Aqui, tumbem sem razão o recorrente, face ao art. 98, do RICARF a seguir destacado:

“Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. “

Por tal razão, rejeito a preliminar.

MÉRITO

3. Da aplicação dos artigos 129 da Lei nº 11.196/05 e 87-A da Lei nº 9.615/98

Da falta de previsão legal em proibir 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

Apesar do item aqui relatado tratar de diversos pontos, com certa extensão, seguem aqui unificados, para melhor análise didática, por convergirem para os mesmos aspectos jurídicos sobre a organização econômica da atividade empresarial.

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

Verifico as fls. 58, que o recorrente procedeu a juntada aos autos, dos seguintes documentos atinentes aos direitos de imagem e correlatos:

- Instrumento Particular de Contrato de Licenciamento de Direitos de Uso de Nome Voz e Imagem datado de 06 de maio de 2010, firmado entre UNIMED-RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA (contratante) e SERGIO DIAS ASSESSORIA ESPORTIVA LTDA. (contratada detentora dos direitos de imagem do atleta) e com o anuente, RODRIGO BATISTA DA CRUZ;
- Aditivo ao Instrumento particular de Contrato de Licenciamento de direito de uso de nome voz e imagem datado de 10 de fevereiro de 2011
- Contrato de Representação datado de 14 de maio de 2010
- Notificação extrajudicial de rescisão de contrato de representação, datado de 31 de maio de 2011
- Aditivo ao instrumento particular de contrato de licenciamento de direitos de uso do nome, voz e imagem firmado entre Unimed-Rio e Sérgio Dias Assessoria Esportiva Ltda, datado de 25 de março de 2011.

A despeito do corpo do documento de fls. 59, afirmar que “a CONTRATADA detém o direito de licenciar o nome, voz e imagem do atleta RODRIGO BATISTA DA CRUZ”, não foi localizado nos autos, nenhum instrumento particular que dê validade a tal informação, nos termos dos artigos da lei civil que cito adiante.

Aliás, com relação à possibilidade de exploração econômica do direito de imagem do titular ser feita por terceiro, por meio de licenciamento ou cessão, já me manifestei em casos anteriores, favoravelmente ao que dispõe o art. 129 da lei 11.196/2005, e do art. art. 87-A da lei Pelé 9.615/98 que permitem, inclusive, expressamente, que a organização econômica da atividade empresarial se dê 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 Lúcia¹.

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

¹ <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 licitamente evitada. (...)" - destaques desta Relatora

A despeito das ponderações que faço acima, a meu ver, entendo que careceu, no caso tela, da principal comprovação jurídica, pelo recorrente, qual seja, a existência da cessão de direitos do titular (o atleta) para a empresa intitulada cessionária.

Ademais, nos instrumentos assinados com os clubes, nem sequer há menção da cessão do titular à empresa do qual o recorrente figura como sócio.

Conforme demonstrado 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.”

Em caso análogo², 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,

² Ac. 2301-011.302 – Processo 15586.720494/2014-90

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.

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 do jogador para a pessoa jurídica que ele é sócio, nego provimento.

Manifesto ainda, minha expressa 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 vetada, 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." - destaques desta Relatora

4. Da aplicação da Lei Pelé 9.615/98

Ao contrário do trazido pelo recorrente, destaco que é, por descumprimento justamente, da disposição do art. 87-A da lei Pelé 9.615/98, 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 prejudicada alegação, da qual nego provimento.

5. Dos valores recebidos pelo recorrente dos Sindicatos de Jogadores Profissionais de Futebol e pela Panini Brasil Ltda.

Da dedução dos valores recolhidos do montante lançado, antes da aplicação da multa de ofício

Alega o recorrente (fls. 594/595) que “as quantias correspondentes ao Imposto de Renda incidente sobre os valores recebidos pelo recorrente dos Sindicatos de Jogadores Profissionais de Futebol dos Estados do RJ, SP e PR, bem como da Panini Brasil Ltda. foram retidas na fonte, como demonstram as DIRFs juntadas aos autos. E, ainda, que tais valores já tivessem sido tributados na fonte e, ainda que não tenham constado em suas declarações originais, o recorrente apresentou declarações retificadoras, relativa ao ano-calendário de 2010, como já constava nos próprios autos (fls. 07 a 12); e relativa ao ano-calendário 2011 (fls. 502 a 507), fazendo constar os valores recebidos dos sindicatos e da Panini. E, que, portanto, não se cogita que tenha ocorrido falta de recolhimento do Imposto de Renda sobre esses valores.”

Apesar disso, destaco que constou em relatório, ter havido a dedução de tais valores, quando do lançamento do crédito tributário, pela autuação. Destaco fls. 440:

“(…)

O fiscalizado auferiu, ainda, rendimentos referentes aos pagamentos efetuados pelo **Sindicato dos Atletas Profissionais ESP, pelo Sindicato dos Atletas de Futebol do Estado do RJ, pelo Sindicato dos Atletas Profissionais de Futebol no Estado do Paraná e por Panini Brasil Ltda** a Rodrigo Batista da Cruz, conforme declarado nas DIRF das fontes pagadoras às fls. 428/432. Os valores não declarados nas DIRPF do fiscalizado encontram-se relacionados na planilha 5 a seguir:

PLANILHA 5

MÊS	RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS	IRRF	FONTE
JANEIRO/2011	49.922,46	13.035,90	SIND ATLETAS DE FUTEBOL DO RJ
MAIO/2011	5.127,84	717,38	SIND ATLETAS DE FUTEBOL DO RJ
DEZEMBRO/2011	6.881,00	1.168,33	SIND ATLETAS DE FUTEBOL DO PR
TOTAL 2011	61.931,30	14.921,61	
DEZEMBRO/2012	6.499,80	1.094,66	SIND ATLETAS DE FUTEBOL DO RJ
MAIO/2012	2.265,12	47,10	SIND ATLETAS PROF ESP
JULHO/2012	2.029,43	29,43	PANINI
AGOSTO/2012	1.122,76	0,00	SIND ATLETAS PROF ESP
TOTAL 2012	11.917,11	1.171,19	

Vale ressaltar que o contribuinte entregou DIRPF RETIFICADORA referente ao ano calendário 2011 em 22/05/2015, portanto, **após a data de ciência do Termo de Início** de Ação Fiscal nº 552/2014 (ocorrida em 13/01/2014) que, além de deflagrar o presente procedimento fiscal, EXCLUIU A ESPONTANEIDADE DO CONTRIBUINTE, motivo pelo qual o auto de infração foi lavrado sem considerar as informações retificadas.

Importante registrar, ainda, que **foram considerados no lançamento da infração, os valores de Imposto de Renda Retidos na Fonte – IRRF relacionados na planilha 5 acima.**” – destaques desta Relatora

Dessa forma, sem razão o recorrente.

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

Da ausência de irregularidade nos tributos pagos por Sérgio Dias Assessoria Esportiva Ltda. e Rodriguinho Sports Ltda.

Da ausência do uso de artificialidade, da conduta dolosa, não aplicação da multa de ofício qualificada

Compulsando os autos, de fato, verifico que a autoridade fiscal, apesar de afirmar, não aprofundou na demonstração específica quanto a ocorrência de dolo, fraude ou simulação no negócio jurídico firmado, que justifique a imputação de multa de 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 mandatário que a autoridade

fiscal indique expressamente, qual foi a conduta praticada pelo contribuinte, que tenha configurado sonegação, fraude e/ou conluio.

No presente processo, cf. fls. 441 que reproduzo abaixo, entendo que não restou caracterizada a conduta específica a justificar a acusação fiscal de forma qualificada, pois a mera foram de se organizar como empresa, não é conduta que caracterize dolo, simulação ou fraude:

“4. MULTA QUALIFICADA

Estabelecida a natureza personalíssima da prestação de serviço a cargo da pessoa física do contribuinte, temos que a descrição dos fatos aponta a ocorrência de uma tentativa de ludibriar o fisco, em cujo cerne está o dolo de fraudar o pagamento do imposto de renda (além dos ônus trabalhistas e previdenciários).

Não resta dúvida de que o verdadeiro contratado nos instrumentos firmados foi a PESSOA FÍSICA aqui autuada.

É o que se infere dos fatos narrados: uma total desconformidade entre a realidade (contratação do direito de imagem da pessoa física), a utilização de uma pessoa jurídica intermediária da qual 95% do capital social pertence ao próprio jogador, e a manifestação de vontade declarada (contratação de pessoa jurídica).

Uma das empresas intermediárias é a RODRIGUINHO SPORTS LTDA, CNPJ 08.007.921/0001-98 (que passou a figurar como contratada a partir de 25/03/2011), sendo o seu quadro societário composto pelo próprio fiscalizado RODRIGO BATISTA DA CRUZ (com 95% do capital social) e SANDOVAL BATISTA DA CRUZ (com 5% do capital social).

A percepção de rendimentos por meio de uma empresa intermediária constitui um artifício para ocultar a verdadeira natureza dos rendimentos auferidos e assim o rendimento decorrente do uso da imagem deixou de ser oferecido à tributação para ser informado na Declaração como rendimento isento proveniente da distribuição de lucros da empresa intermediária. O artifício é facilmente identificado mediante exame da composição do capital social da empresa intermediária RODRIGUINHO SPORTS LTDA, da qual o próprio fiscalizado possui 95% do capital social. (...)” – destaques desta Relatora

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

Conclusão:

Pelas razões acima expostas, conheço do recuso 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