



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720494/2014-90
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.049 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 28 de outubro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FREDERICO CHAVES GUEDES

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

Exercício: 2010, 2011, 2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. FUNDAMENTOS DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CONTRAPOSIÇÃO A ARGUMENTOS DE DEFESA. ALTERAÇÃO DE FUNDAMENTOS JURÍDICOS. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em alteração de fundamentos jurídicos quanto a argumentos suscitados em decisões administrativas com a finalidade de contrapor questões trazidas nas peças de defesa das partes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do Recurso Voluntário, vencido o conselheiro Joao Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe negou provimento. Nos termos do art. 58, § 5º, do Anexo II, do RICARF, a conselheira Ana Cecilia Lustosa da Cruz não votou em relação ao conhecimento do recurso, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro Martin da Silva Gesto.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Martin da Silva Gesto (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, em virtude de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício e da cessão de direitos de uso da imagem, nome, marca e som de voz.

Em sessão plenária de 18/01/2017, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2301-005.812 (fls. 925/939), assim ementado:

NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA.

A alteração do critério jurídico no âmbito do Acórdão da DRJ implica sua nulidade, uma vez que se trata de preterição de direito de defesa, que é causa de nulidade nos termos do artigo 59, do Decreto-Lei n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher a preliminar de nulidade e anular o acórdão recorrido, nos termos do voto do relator, vencidos os conselheiros Antônio Sávio Nastureles e Reginaldo Paixão Emos. Manifestou a intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Antônio Sávio Nastureles.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 12/02/2019 (fl. 1.065), sendo que, em 01/03/2019 (fl. 955), foi apresentado o Recurso Especial de fls. 1066/1085 (fl. 253), no intuito de rediscutir a matéria “**alteração de critério jurídico do lançamento no julgamento**”.

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento, por meio do despacho datado de 24/04/2019 (fls. 1088/1095).

Foram indicados como paradigmas os Acórdãos n.º 9202-003.097 e n.º 9202-003.700, sendo que somente o segundo foi considerado apto a instaurar a divergência de interpretação.

Como forma de realçar a divergência, a Fazenda Nacional destaca os seguintes pontos do Acórdão n.º 9202-003.700:

Por conta das discussões travadas em plenário sobre o tema, penso ser necessário aqui fazer um esclarecimento quanto à dúvidas sobre a eventual ocorrência de alteração do critério jurídico do lançamento por esta decisão.

Tenho plena convicção de que não se está aqui alterando critério jurídico, porque no lançamento e na respectiva impugnação encontram-se claramente fixados os limites da lide e não foram alterados. Com efeito, o fato e a acusação em debate estão perfeitamente descritos no termo de verificação fiscal e, na decisão, é precisamente esse fato que se analisa:

i. o fato é a alienação de participações societárias, ii. a acusação é de insuficiência do recolhimento do tributo por erro na apuração do ganho de capital, por se entender que a capitalização de lucros refletidos em sociedades investidoras, pelo método da

equivalência patrimonial, não teria o condão de alterar o custo da participação societária alienada.

iii. o que se apresenta aqui, sem qualquer inovação quanto ao fato analisado e a acusação originalmente feita, é o fundamento que este conselheiro entende ser suficiente para julgamento da acusação, em face das alegações do sujeito passivo.

Diferente seria o caso em que há uma acusação verificada insubsistente mas, por conta de outra infração, fosse mantido o tributo lançado, situação que não ocorre aqui.

Cumpra lembrar que o julgador não está vinculado ao fundamento das partes, somente não pode exarar uma decisão extrapetita, o que, conforme acima esclarecido, não ocorreu.

Cientificado do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 30/05/2019 (fl. 1098), o Sujeito Passivo, em 14/06/2019 (fl. 1100), apresentou as contrarrazões de fls. 1101/1117.

Razões Recursais da Fazenda Nacional

De acordo com a Fazenda Nacional, a doutrina, em consonância com o acórdão paradigma supracitado, assevera que a alteração de critério jurídico trata-se de instituto vocacionado e direcionado para assegurar a irreversibilidade do ato de lançamento, mas não objetiva limitar o conhecimento das questões levantadas no âmbito do contencioso administrativo, sobretudo quando provocadas pela própria parte recorrente.

Assim, a razão subjacente ao art. 146 do CTN seria a imposição de limite à revisão do lançamento por meio da vinculação do critério jurídico adotado no lançamento. Esse limite procura estabelecer, por meio da vedação a modificação do critério jurídico, o impedimento de alteração da qualificação jurídica adotada no lançamento, isto é, a mudança no enquadramento legal do fato ou, em outros termos, a alteração da “norma individual e concreta” introduzida pelo lançamento.

A contraposição aos argumentos da defesa trazidos pelo contribuinte refogem a essa sistemática, sendo próprio da dialética processual a inovação de argumentos e alegações trazidos pelas partes e, por conseguinte, o enfrentamento pelo órgão julgador das razões levadas a seu conhecimento com provável desenvolvimento da motivação do lançamento.

Nos termos da peça recursal, reconhecer a nulidade do processo tão-somente pelo enfrentamento, pela instância recursal, de uma questão levantada e trazida pela própria parte recorrente, é no mínimo contraditório e incoerente. A temática a respeito do artigo 129 da Lei nº 11.196/05 não se prende ao lançamento, tendo-se em conta que foi trazida pela fiscalizada em sua peça impugnatória, compelindo o órgão julgador de primeira instância a se pronunciar a respeito do tema. A falta de coerência do julgado materializa-se na declaração de uma nulidade em favor da própria parte ensejadora do vício.

O exame de matéria suscitada no curso do processo administrativo fiscal, defende a Fazenda Nacional, nada mais é do que a própria decorrência do princípio do devido processo legal e seus consectários, contraditório e ampla defesa. O regular andamento do processo estaria comprometido, por omissão, se o órgão julgador não tivesse se pronunciado a respeito da temática trazida pela recorrente em sua impugnação.

Requer a Fazenda Nacional seja conhecido e provido o presente Recurso Especial para reformar o acórdão atacado, determinando que, superada a preliminar de nulidade, novo julgamento seja proferido a respeito do mérito.

Contrarrazões do Contribuinte

Aduz o Sujeito Passivo que a autuação invoca como fundamento para a constituição do crédito tributário o fato de que apenas um dos sócios (o atleta) é capaz de executar o objeto social. Os equívocos seriam evidentes, pois: i) a autuação adota uma presunção absoluta de que todos os sócios devem ser responsáveis pelo cumprimento integral dos contratos firmados; ii) presume-se, também de forma absoluta, que a sociedade nasce após a existência do contrato, apenas para que os valores possam ser recebidos; e iii) ignora as demais atividade e o responsável pela sua execução.

A DRJ, ao analisar a impugnação apresentada pelo Recorrente, apesar de ter negado provimento ao recurso, deixou clara a sua discordância em relação aos fundamentos da autuação. De acordo com o acórdão de primeira instância, seria possível, pelo menos em tese, que serviços personalíssimos fossem prestados por pessoas jurídicas. Contudo, o acórdão afirma que a atividade de jogador de futebol estaria fora do permissivo legal.

Desse modo, contrariando seus próprios fundamentos, a DRJ admite a possibilidade de existência de sociedade ‘para administração de direitos de jogadores de futebol’, desde que todos os sócios sejam atletas. Entretanto, tal requisito não encontraria amparo legal.

Em vista disso, a decisão recorrida teria inovado os motivos que ensejaram o lançamento, concluindo pela manutenção do auto de infração em função de o outro sócio da pessoa jurídica (que recebia os direitos de imagem) não ser atleta de futebol.

De outra parte, o entendimento apresentado no Recurso Especial mostrar-se-ia equivocado, considerando que a DRJ é “autoridade administrativa” sujeita ao art. 146 do CTN, não podendo, por conseguinte, alterar os critérios jurídicos do lançamento provisoriamente executado, os quais abarcam não apenas a capitulação legal do fato, como também os específicos motivos determinantes da autuação.

Segundo mencionado nas Contrarrazões, o acórdão ora recorrido determinou a anulação do acórdão da DRJ em razão de dois elementos: i) a violação ao art. 146 do CTN em função da alteração dos critérios jurídicos do lançamento; e ii) a preterição do direito de defesa do contribuinte, dado que não teve a oportunidade de manifestação quanto aos fundamentos constantes da decisão da 1ª instância administrativa. Não obstante, o apelo fazendário insurge-se somente quanto ao primeiro fundamento, nada mencionando acerca da preterição do direito de defesa do contribuinte.

Argumenta o Sujeito Passivo que, ainda que o Recurso Especial seja admitido e provido, ele jamais terá o condão de efetivamente reformar o acórdão recorrido, dado que este se alicerçou em dois fundamentos que, isolados, são suficientes para a sua manutenção da decisão recorrida.

Quanto ao argumento recursal de que a DRJ não estaria abarcada pelo conceito de “autoridade administrativa” constante do art. 146 do CTN, nos termos das Contrarrazões, referida interpretação não merece subsistir, pois o processo administrativo tributário diz respeito à revisão interna da correção e legalidade do lançamento provisório, consistindo, por conseguinte, em procedimento constitutivo do ato administrativo definitivo (lançamento definitivo).

Inferre que o lançamento definitivo é alcançado pela convalidação ou substituição do lançamento provisório inicialmente realizado pelas decisões proferidas no âmbito do processo tributário, que possuem, assim, efeito substitutivo, sendo certo que todas as etapas decisórias do processo são realizadas por autoridades administrativas, sob pena de se ter revisão externa incompetente de ato da Administração Pública.

A respeito das razões recursais de que a vedação de alteração dos “critérios jurídicos do lançamento” constante do art. 146 do CTN abarcaria somente a capitulação legal do fato, seriam essas de todo insubsistentes, porque o auto de infração, como ato administrativo, vincula-se aos motivos que serviram de suporte à sua criação e sua fundamentação integra-se à sua validade. O relatório fiscal, defende, deve demonstrar todos os procedimentos e critérios adotados pela Fiscalização no intuito de justificar a cobrança do crédito tributário, sendo a devida motivação do auto de infração indispensável para fins de cumprimento ao art. 142 do CTN.

Segundo o Contribuinte, a autuação se deu ao fundamento de que pessoa jurídica não poderia explorar direitos personalíssimos de seus sócios, não podendo, assim, ser utilizada para recebimento de rendimentos de direitos de imagem da pessoa física. Por conseguinte, a motivação do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, consistiu na suposta impossibilidade de utilização de pessoa jurídica para recebimento de rendimentos de direitos de imagem da pessoa física. Entretanto, a DRJ, ao analisar a impugnação apresentada pelo contribuinte, apesar de ter negado provimento ao recurso, teria deixado clara a sua discordância em relação aos fundamentos da autuação, afirmando que, mediante relevante alteração legislativa, foi impossibilitada a aplicação do entendimento constante do auto de infração para todos os casos.

O motivo apontado pela autoridade administrativa como fundamento para a autuação seria insubsistente, por partir de premissa falsa, qual seja, a existência de vedação constitucional para a prestação de serviços personalíssimos por meio de pessoas jurídicas, quando havia dispositivo legal expressamente autorizando a conduta praticada, o que levaria ao cancelamento da autuação. Entretanto, ao revés, a DRJ acaba por trazer fundamento novo para manter a autuação, partindo da possibilidade de que serviços personalíssimos sejam prestados por pessoas jurídicas, o acórdão da 1ª instância administrativa afirma que a atividade de jogador de futebol estaria fora do permissivo legal.

Pugna, por fim, pela negativa de provimento ao Recurso Especial da Fazenda.

Fl. 6 do Acórdão n.º 9202-010.049 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 15586.720494/2014-90

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, Relator.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos necessários ao seu conhecimento. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

A controvérsia cinge-se à nulidade da decisão de primeira instância administrativa, por “alteração de critério jurídico do lançamento no julgamento”.

No caso em questão, o Colegiado *a quo* decidiu por anular a decisão de primeira instância administrativa por entender que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento teria alterado o critério jurídico do lançamento, incorrendo, com isso, em preterição de direito de defesa.

A Fazenda Nacional, por sua vez, argui que a matéria tratada na decisão de piso fora suscitada no curso do processo administrativo fiscal pelo próprio Contribuinte e que seu exame decorreu do princípio do devido processo legal e seus consectários, contraditório e ampla defesa. De acordo com a peça recursal, o regular andamento do processo estaria comprometido, por omissão, se o órgão julgador não tivesse se pronunciado a respeito da temática trazida pelo Sujeito Passivo em sua impugnação.

Em sede de contrarrazões, o Contribuinte alega que o julgado desafiado teria determinado a anulação da decisão da DRJ em decorrência de: i) violação ao art. 146 do CTN, em função da alteração dos critérios jurídicos do lançamento; e ii) preterição do direito de defesa do contribuinte. A despeito disso, o apelo recursal, por se insurgir apenas contra o primeiro fundamento, mesmo que fosse provido, não se prestaria a reformar o acórdão atacado.

Infere ainda que a DRJ teria realizado verdadeiro lançamento complementar, alterando os motivos que determinaram a lavratura do auto de infração, para concluir pela sua manutenção, mesmo sem concordar com as razões que fundamentaram autuação.

Ressalto, de início, que não há como acolher a pretensão recursal segundo a qual o apelo fazendário, ainda que acolhido, não teria como reformar a decisão ordinária, tendo em vista não ter tratado da questão relacionada à preterição do direito de defesa, suscitada no julgado desafiado.

É que a propalada preterição do direito de defesa decorreu do juízo emitido pelo Colegiado Recorrido quanto à alteração dos fundamentos jurídicos da autuação. Logo, na hipótese de se reconhecer a inocorrência de alteração no critério jurídico do lançamento e, por consequência, de violação ao art. 146 do CTN, não haverá que se falar em preterição de direito de defesa.

Em vista disso, e considerando que foram adimplidos os demais requisitos previstos no Regimento Interno do CARF para seguimento do Recurso Especial, dele conheço e passo a analisar-lhe o mérito.

Para melhor compreensão dos fatos, cumpre reproduzir a decisão recorrida

Preliminar de Nulidade

O Recorrente requer a nulidade do acórdão recorrido na parte em que este inova nos fundamentos da autuação, modificando os critérios do lançamento, bem como nos fundamentos para a qualificação da multa de ofício, de modo que suscita que somente seja devolvida ao CARF a matéria suscitada no Auto de Infração, isto é, a impossibilidade de a pessoa jurídica explorar direitos personalíssimos de seus sócios e que seja cancelada a multa qualificada pelo fato de não ter sido tipificada a infração cometida.

A partir da leitura do Relatório de Fiscalização (fls. 670 e ss), verifica-se que **o fundamento da autuação foi a impossibilidade de utilização de pessoa jurídica para recebimento de rendimentos de direitos de imagem da pessoa física**, conforme trecho abaixo:

A auditoria fiscal comprovou que o fiscalizado utilizou a pessoa jurídica intermediária, para viabilizar que rendimentos recebidos a título de direitos de imagem fossem aparentemente receita da dita pessoa jurídica, e assim acobertar a operação efetivamente ocorrida, qual seja: omissão de rendimentos decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício e da cessão de direitos recebidos de pessoa jurídica, os quais sujeitam-se à tributação na pessoa física.

Os fatos apurados no decorrer da ação fiscal em face de FREDERICO CHAVES GUEDES evidenciaram, em tese, crime contra a ordem tributária tipificado no art 1º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 27/12/1990, conforme o disposto a Portaria RFB nº 2.439/2010.

Tal entendimento da fiscalização se demonstra claro também em outros trechos do Relatório da Fiscalização:

Aparentemente a análise da situação fática mencionada permitiria concluir que se amolda à hipótese descrita no artigo 48 da Instrução Normativa SRF nº 93/1997. No entanto, o que se questiona na presente auditoria é a natureza da receita obtida como “cessão do uso de direito de imagem” com a anuência do profissional.

Ora, como vimos, a participação do atleta na pessoa jurídica R. Chaves, dita “intermediária” para a obtenção dos direitos de imagem, é de sócio com 90% das quotas do capital social (27.000 quotas). O outro sócio da empresa não é atleta profissional. É de se reforçar, que, no caso em questão, o próprio jogador é o responsável pelo cumprimento do contrato, pois, sem ele nada será feito. Não há como um outro sócio substituí-lo.

(...)

O objeto dos contratos de direitos de imagem consiste, portanto, em direito personalíssimo, ou seja, não podem ser prestados por outra pessoa que não seja a detentora da imagem e do nome profissional em questão. Sendo assim, o beneficiário do pagamento decorrente da exploração do direito à imagem é a pessoa física, no caso FREDERICO CHAVES GUEDES, independente da intermediação feita por pessoa jurídica. É evidente a natureza salarial da parcela relativa ao direito de imagem.

(...)

Não há argumento jurídico plausível para defender a regularidade da constituição de empresa de prestação de serviço, detentora de um único ativo vinculado à imagem de um jogador de futebol profissional, para comercialização dos desdobramentos patrimoniais do direito de imagem, quando a sociedade centra-se unicamente na figura

do atleta, o qual é o único responsável pela execução dos contratos geradores de renda.

(...)

Portanto, pelos termos dos contratos de patrocínio e de imagem celebrados que se encontram às fls. 86/93; 94/97 e 98/99 do presente, ficou evidente que o objeto de tais contratos são direitos personalíssimos, ou seja, não podem ser prestados por outra pessoa que não seja a detentora da imagem e do nome profissional em questão. E esta pessoa física é o sujeito passivo da obrigação tributária, o contribuinte do imposto de renda.

Assim, em conclusão, entendemos que, conforme fundamento da autuação, os valores recebidos pelo jogador através da empresa R. Chaves referem-se a remuneração por serviços prestados ao Fluminense e/ou cessão a este de direito de uso de sua imagem, de natureza pessoal e, portanto, tributáveis como rendimentos de pessoa física. Tais rendimentos foram reclassificados da pessoa jurídica para a pessoa física.

Assim, o fundamento para a lavratura do auto de infração foi a impossibilidade de um direito personalíssimo, tal qual o direito de imagem, ser exercido por uma pessoa jurídica (fls. 668).

Por sua vez, no Acórdão recorrido, ao tratar da aplicação do artigo 129 da Lei n. 11.196/05, verifica-se que se entendeu que a pessoa jurídica seria simulada, uma vez que somente um dos sócios era atleta e havia cedido o seu direito de imagem, de modo que aventou-se ainda no Acórdão recorrido que somente seria possível aplicar o referido dispositivo normativo se todos os sócios fossem atletas, conforme pode ser observado no trecho abaixo:

Para que o art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, possa ser aplicado as condições relacionadas no excerto transcrito devem ser verificadas. Destaque-se que todos os sócios devem estar revestidos de condições legais para a prestação dos serviços oferecidos pela sociedade.

No caso de uma sociedade para administração de direitos de jogadores de futebol, para que pudesse ser aplicada a norma em tela, todos os sócios deveriam ser também atletas.

No presente caso, ainda que o serviço prestado não seja intelectual, não se pode considerar que o contribuinte e seu sócio formem uma sociedade prestadora de serviços já que a receita da empresa decorre única e exclusivamente do trabalho pessoal de apenas um sócio, atleta de futebol. A sociedade civil constituída foi apenas um simulacro de sociedade, já que apenas um dos sócios podia e pode prestar o serviço para o qual a sociedade foi destinada.

(...)

Repita-se que, no caso em questão, foi utilizada, indevidamente, a sociedade civil com o único objetivo de tributação de rendimentos em benefício de apenas um dos sócios.

Resta claro, portanto, à vista do acima exposto que, nos moldes como foi constituída a empresa, a remuneração recebida pelo ora impugnante a título de cessão de direitos de imagem não poderia ser oferecida à tributação na pessoa jurídica, mesmo no período posterior a essas alterações legais.

A ausência de previsão legal amparando a pretensão do impugnante não impede, ainda, que se aprofunde o estudo dessa matéria e se adentre no exame da jurisprudência emanada dos Tribunais Trabalhistas que consideram como de natureza salarial os rendimentos recebidos por força de contratos de cessão de direitos de

imagem de jogadores de futebol, independentemente se os pagamentos foram intermediados por pessoa jurídica ou não.

Logicamente essa jurisprudência exorbita o direito trabalhista e impõe reflexos tanto no direito tributário como no previdenciário.

Por força dessa julgados, ainda que estejam em vigor normas que em tese autorizariam criar empresas individuais de responsabilidade limitada e que possibilitariam atribuir-lhes a remuneração decorrente da cessão de direitos de imagem de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, no caso específico do jogador de futebol, essa liberdade encontra alguns obstáculos e não pode ser aplicada livremente.

Dessa forma, **o Acórdão recorrido não se limita somente à questão da impossibilidade de constituição de pessoa jurídica para prestação de serviços personalíssimos, mas também menciona que somente seria possível constituição de pessoa jurídica se os dois sócios fossem atletas, além de citar que a Justiça do Trabalho vem considerando como de natureza salarial os recebimentos a título de direito de imagem de jogadores de futebol.**

A regra de nulidade no processo administrativo está disposta no artigo 59, do Decreto-Lei nº 70.235, de 6 de março de 1972, que assim dispõe:

Art. 59. São nulos.

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa

(...)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que o Acórdão recorrido somente poderia ser declarado nulo se lavrado por pessoa incompetente ou quando ele consubstanciar preterição do direito de defesa.

No caso em tela, **o Acórdão recorrido deveria ter se limitado a discutir sobre a possibilidade ou não de cessão de direito de imagem de atleta para pessoa jurídica, uma vez que este foi o fundamento da autuação. Diante do uso de novo critério jurídico, sobretudo o da pessoa jurídica simulada e da necessidade de que ambos os sócios fossem atletas e estivessem diretamente ligados ao recebimento do direito de imagem, é possível dizer que houve preterição do direito de defesa, uma vez que não houve como o Recorrente se defender de tal argumento em sede de impugnação.**

Com base no exposto, acolho a preliminar de nulidade para que o Acórdão recorrido seja anulado e a impugnação venha a ser novamente julgada pela DRJ. (Grifou-se)

Conforme as partes do voto condutor da decisão recorrida, destacadas acima, o julgado de primeira instância administrativa deveria ter se limitado a discutir sobre a possibilidade ou não de cessão de direito de imagem de atleta para pessoa jurídica, uma vez que esse teria sido o fundamento da autuação. Nos termos do voto condutor do *decisum* ordinário, **a preterição do direito de defesa teria decorrido dos novos critérios jurídicos suscitados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ quanto i) ao argumento da**

utilização de pessoa jurídica simulada; e ii) à necessidade de que ambos os sócios fossem atletas e estivessem diretamente ligados ao recebimento do direito de imagem.

Ocorre que os apontamentos feitos na decisão de primeira instância administrava sucederam dos argumentos apresentados pelo contribuinte em sua peça de defesa e essa conclusão pode ser extraída do próprio relatório da decisão recorrida, bem assim dos trechos da impugnação (fls. 725/773) reproduzidos a seguir:

No mesmo sentido, visando por fim às discussões sobre a possibilidade de esses direitos serem explorados por pessoa jurídica, foi promulgada a Lei nº 11.196/2005 que, em seu art. 129, expressamente esclareceu que, para fins fiscais e previdenciários, as receitas decorrentes da prestação de serviço de natureza artística ou cultural deverão ser tributadas na pessoa jurídica, mesmo havendo qualquer designação de obrigações aos seus sócios. Confira-se a redação do citado dispositivo legal:

*Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científico, 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.*

Por fim, para aniquilar qualquer discussão acerca da possibilidade da exploração econômica dos direitos de imagem por meio de pessoa jurídica, também foi inserido no Código Civil Brasileiro o art. 980-A (empresa individual de responsabilidade limitada - EIRELI), com previsão expressa de que a EIRELI poderá ser remunerada pela cessão dos direitos de imagem, nome ou voz de que seja o seja detentor o titular da pessoa jurídica:

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

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

§ 6º Aplicam-se à empresa individual de responsabilidade limitada, no que couber, as regras previstas para as sociedades limitadas. (Incluído pela Lei 12.441, de 2011) (Vigência)

E importante ressaltar que tal previsão legal só vem atribuir a esse novo tipo societário algo que já era possível para as demais empresas, pois o raciocínio contrário conduziria à equivocada conclusão de que somente este novo tipo societário estaria autorizado a explorar tal atividade - o que seria um contrassenso, sem respaldo lógico e, muito menos, jurídico.

[...]

Assim, diferentemente do que vem sendo alegado pela Receita Federal do Brasil, o uso do direito de imagem pode ser explorado economicamente por pessoa jurídica com esse objetivo social.

Harmonizando-se os dispositivos de direito privado com as normas de direito tributário, nota-se também que há expressa autorização legal no ordenamento jurídico para essa estrutura, assim como não há nenhuma norma prescrevendo que os rendimentos advindos da exploração de direitos de personalidade sejam tributados, obrigatoriamente, pelo Imposto de Renda Pessoa Física. Ademais, sob a ótica tributária, esse impasse foi definitivamente resolvido com o advento do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, conforme será enfrentado em tópico específico adiante.

[...]

Ademais, há em nosso ordenamento jurídico expressa autorização à cessão ou licenciamento do direito de imagem, nos moldes em que realizado pelo Impugnante. Existe, ainda, norma tributária prevendo que esses valores deverão ser tributados na pessoa jurídica (art. 129 da Lei nº 11.196/05).

Ora, se o Contribuinte aborda matéria que, em tese, não tenha sido suscitada pela Autoridade Administrativa quando da formalização do lançamento, é absolutamente natural que a autoridade julgadora se debruce sobre o tema e faça os apontamentos que entenda necessários, sob pena de incorrer em omissão, aí sim, tendente a macular a decisão administrativa.

Ademais, carece sentido o raciocínio formulado na decisão recorrida de que o Sujeito Passivo não teve como se defender em sede de impugnação de argumentos utilizados pela autoridade julgadora, quando esses argumentos se destinaram a contrapor razões suscitadas, como se viu, na própria peça impugnatória.

Nesse ponto, entendo assitir razão à Fazenda Nacional quando essa afirma que:

Nesse passo, inicio dizendo que reconhecer a nulidade do processo tão-somente pelo enfrentamento, pela instância recursal, de uma questão levantada e trazida pela própria parte recorrente, é no mínimo contraditório e incoerente, conforme veremos adiante.

Impende repetir, uma vez mais, que a temática a respeito do artigo 129 da Lei n. 11.196/05 não se prende ao lançamento, tendo-se em conta que foi trazida pela fiscalizada em sua peça impugnatória, compelindo o órgão julgador de 1ª instância a se pronunciar a respeito.

Com efeito, a falta de coerência do julgado materializa-se na declaração de uma nulidade em favor da própria parte ensejadora do vício. Isso porque o nosso ordenamento jurídico não confere legitimidade para se beneficiar da própria torpeza (*“nemo auditur propriam turpitudinem allegans”*).

Por outro lado, a decisão recorrida aponta inovação no acórdão da DRJ quando esse faz referência à utilização da sociedade civil pelo autuado para simular uma relação jurídica fictícia, com o fim exclusivo de se eximir da tributação pelo IRPF. Entretanto, essa é a razão de existir da autuação. Se a Fiscalização tivesse partido do pressuposto de que a relação jurídica examinada nos autos não se tratava de uma simulação, por certo não haveria razão para a lavratura do auto de infração.

Além disso, o fato de um dos sócios não ostentar a condição de atleta profissional e não ter qualquer relação com os serviços prestados foi exaustivamente abordado no Relatório Fiscal e serviu de fundamento para justificar o entendimento da Fiscalização pela ocorrência de simulação. Senão vejamos:

Sendo assim, a participação da pessoa jurídica nos contratos serviu apenas para mascarar a real remuneração do jogador e obter economia de tributos. Como vimos, foi estabelecido contratualmente, um valor fixo e de pagamento regular, com o objetivo de esconder o real salário do jogador. E em vez de rendimentos tributáveis da pessoa física envolvida (o atleta profissional) que é o beneficiário de fato, o que ocorreu foi o recebimento pelo fiscalizado de valores isentos, a título de lucros distribuídos pela R. Chaves.

Diante das formas possíveis de se efetuar um negócio, a escolha do contribuinte, evidentemente, recai sobre aquela que lhe impõe um menor ônus tributário. Mas a situação jurídica deve corresponder à situação de fato para ser legal. No caso analisado, a forma utilizada não corresponde à realidade dos fatos, é uma ficção.

Não há argumento jurídico plausível para defender a regularidade da constituição de empresa de prestação de serviço, detentora de um único ativo vinculado à imagem de um jogador de futebol profissional, para comercialização dos desdobramentos patrimoniais do direito de imagem, quando a sociedade centra-se unicamente na figura do atleta, o qual é o único responsável pela execução dos contratos geradores de renda.

O que une os sócios da R. Chaves não é o desenvolvimento de uma atividade econômica, mas uma pretensa redução de carga tributária, já que todo o ônus da prestação dos serviços está vinculado ao desempenho pessoal de um dos sócios.

Assim, deve ser tributada como rendimento de pessoa física a remuneração por serviços prestados, de natureza personalíssima, sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que lhe seja atribuída.

[...]

Na apreciação dos contratos de direito de imagem firmados pode-se constatar que o “sócio” da pessoa jurídica com a qual o FLUMINENSE e a empresa UNIMED-RIO celebraram contratos de licença de uso de imagem é o próprio profissional.

Considerando que a legislação tributária define expressamente a forma de tributação para rendimentos decorrentes do exercício individual profissional, não resta dúvida de que os rendimentos auferidos pelo fiscalizado devem ser tributados na pessoa física.

Portanto, pelos termos dos contratos de patrocínio e de imagem celebrados que se encontram às fls. 86/93; 94/97 e 98/99 do presente, ficou evidente que o objeto de tais contratos são direitos personalíssimos, ou seja, não podem ser prestados por outra pessoa que não seja a detentora da imagem e do nome profissional em questão. E esta pessoa física é o sujeito passivo da obrigação tributária, o contribuinte do imposto de renda. (Grifou-se)

De outra parte, embora o acórdão da DRJ tenha analisado os fatos a partir das razões suscitadas na peça impugnatória e admitido que “*em alguns casos específicos*”, seria possível transferir a tributação do direito de imagem para a pessoa jurídica, não houve, como ostentado na peça de contrarrazões, nenhuma consideração no sentido de afastar os fundamentos utilizados pelo Fisco. Aliás, como visto acima, a despeito da abordagem acerca da inaplicabilidade do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 ao caso concreto, cujo intento foi apenas responder a questões trazidas em sede de impugnação, a decisão de primeira instância administrativa vai ao encontro do que restou consignado no Relatório Fiscal.

Assevere-se ainda que nem mesmo a decisão recorrida tratou dessa assoalhada divergência entre as razões suscitadas no relatório fiscal e no julgado de primeira instância administrativa, mas sim da utilização de fundamentos adicionais pelos julgadores de piso.

Aliás, mesmo se admitisse acertada a tese que deu ensejo à decisão desafiada, não seria o caso de anular o acórdão da DRJ, mas somente de afastar os argumentos tidos por inovadores, à luz, dentre outros, dos princípios da economicidade, da eficiência e, sobretudo, da razoável duração do processo administrativo.

Por fim, não obstante o relator do julgado recorrido ter incluído no seu voto argumentos relacionados ao mérito da autuação, como foi acatada questão preliminar para anular a decisão da DRJ, não se pode considerar tais argumentos como sendo o entendimento do Colegiado *a quo* acerca do tema, de modo que os autos devem retornar à instância ordinária para o exame das demais questões do recurso voluntário.

Conclusão

Face o exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, com retorno ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho