



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	15586.720494/2014-90
ACÓRDÃO	2301-011.302 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FREDERICO CHAVES GUEDES
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Exercício: 2011, 2012, 2013

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordão os membros do colegiado, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, manter os créditos constituídos sobre os valores despendidos pelo empregador. Vencido o Conselheiro Wesley Rocha (Relator), que os cancelou; (ii) por voto de qualidade, manter os créditos constituídos sobre os valores despendidos por não empregador. Vencidos o Conselheiro Wesley Rocha (Relator) e a Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, que os cancelaram; (iii) por unanimidade de votos, afastar a qualificação da multa de ofício; (iv) por maioria de votos, reconhecer o direito do Recorrente compensar/deduzir os tributos recolhidos pela pessoa jurídica. Vencida a Conselheira Flávia Lílian Selmer Dias, que não o reconheceu. Designada redatora do voto vencedor a Conselheira Flávia Lílian Selmer Dias. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto a Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade. A Conselheira Flávia Lílian Selmer Dias, foi designada como Redatora “Ad Hoc”. O Conselheiro Wesley Rocha (Relator) votou na reunião de março de 2024. O Conselheiro Rodrigo Rigo Pinheiro não votou.

Sala de Sessões, em 9 de maio de 2024.

Assinado Digitalmente

FLAVIA LILIAN SELMER DIAS – Redatora Ac Hoc e Redatora Designada

Assinado Digitalmente

DIOGO CRISTIAN DENNY – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara, Wesley Rocha, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física incidente sobre omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício, dos exercícios de 2010 a 2012, decorrentes da exploração do direito de imagem, do recorrente FREDERICO CHAVES GUEDES.

Contra o contribuinte em questão foi lavrado o auto de infração (fls. 704/713) com o lançamento de imposto de renda relativo aos anos-calendário 2010, 2011 e 2012 de R\$ 6.807.569,23, de multa de ofício qualificada de R\$ 10.211.353,86, e de juros de mora calculados até 09/2014 de R\$ 1.562.162,38.

No decorrer do procedimento fiscal, apurou-se que o contribuinte à época dos fatos gerados foi atleta profissional, tendo atuado junto ao Fluminense e recebido rendimentos de trabalho com vínculo empregatício com salário consignado no respectivo contrato e, concomitantemente, sendo beneficiário de remuneração decorrente de direitos de imagem cedidos ao próprio empregador e à pessoa jurídica UNIMED-RIO.

O presente processo teve Acórdão de Recurso Voluntário n.º **2301005.812** proferido, em 18 de janeiro de 2019, e que foi assim ementado e teve o seguinte dispositivo:

Ementa

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Exercício: 2010, 2011, 2012

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 nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Dispositivo

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.

A Fazenda Nacional Recorreu da decisão, tendo a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais prolatado Acórdão de Recurso Especial n.º 9202-010.049, de 28 de outubro de 2021, com a seguinte conclusão:

Ementa

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.

Dispositivo

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.

Assim, o processo retorna a esse colegiado para análise das demais matérias, exceto da alteração do critério jurídico, no que diz respeito à possibilidade a interposta pessoa para prestação dos serviços de direito de imagem, e que agora possui coisa julgada, devendo, nesse momento, serem apreciadas as demais matérias objetos da lide.

Portanto, **Acórdão recorrido deve agora se limitar 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.**

A fiscalização levantou que no documento às fls. 86/93, a pessoa jurídica **R. Chaves Empreendimentos Futebolísticos Ltda.** firmou o **Contrato de Licenciamento de Uso de Nome, Apelido, Voz e Imagem de Atleta Profissional de Futebol com o Fluminense Football Club, em 05/03/2009.** O atleta teria participado do contrato anuindo com todas as obrigações assumidas. No contrato figurava a pessoa jurídica **R. Chaves Empreendimentos Futebolísticos Ltda.**, na qualidade de detentora dos direitos de imagem do jogador, como **licenciante**, e FREDERICO

CHAVES GUEDES como atleta **anuente**, e do outro lado, a entidade esportiva como **licenciada** e a empresa Unimed-Rio, na qualidade de **Interveniente**

Para melhor contextualizar a autuação, passo a descrever a acusação do relatório fiscal exposto nas e-fls. 668/772):

“FREDERICO CHAVES GUEDES, jogador de futebol profissional, tinha vínculo empregatício com o Fluminense Football Club, CNPJ 33.647.553/000190 nos anos de 2010 a 2012. (doc. fls. 56/304). E manteve com o Clube contrato de licenciamento de uso de imagem firmados com interveniência da pessoa jurídica R. Chaves Empreendimentos Futebolísticos Ltda., (cuja razão social atual é Seven Sports). O atleta celebrou outro contrato de licença de imagem, por meio da R. Chaves, desta feita com a pessoa jurídica UNIMEDRIO.

Do Fluminense o fiscalizado recebeu uma parcela que se denominou salário, via folha de pagamento. E por meio da interposição da R. Chaves recebeu rendimentos oriundos dos contratos de cessão de uso de imagem, celebrados em 05/03/2009, analisados no item anterior. Nas DIRPF de 2010 a 2012, apenas declarou a remuneração recebida a título de salário da entidade esportiva.

Sobre a natureza dos rendimentos objeto dos contratos de licenciamento de imagem celebrados com a interveniência da empresa R. Chaves, ressaltamos que a proteção à imagem integra os direitos da personalidade, sendo inerente a qualquer ser humano, independentemente de qualidade ou característica prévia. Foi inserida no rol das garantias fundamentais constando expressamente no artigo 5º, inciso V, X e XXVIII, alínea “a” da Constituição Federal.

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.

Nem poderia ser diferente, já que os contratos de cessão de imagem, firmados com o Clube Fluminense e UNIMED-RIO receberam a anuência do atleta. Em última análise, é este ato que dá eficácia a cada contrato, porque somente o jogador, por ato de sua vontade, pode dispor da sua imagem ou dos seus serviços. Vale dizer que a pessoa jurídica R. CHAVES não tem poder para dispor sobre o objeto do contrato, em face de tratar-se de direitos da personalidade.

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 ato, 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.

Os contratos celebrados não têm o condão de modificar a definição legal do sujeito passivo, que, no caso é a pessoa física, visto tratar-se de prestação individual de serviços ou cessão de direitos de imagem do atleta, sob pena de ocorrer o desvirtuamento do contrato de cessão de imagem. 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.

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 UNIMEDRIO 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.

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.

(...)

A pessoa jurídica R. Chaves foi intimada a apresentar todos os contratos com anuência do atleta profissional Frederico Chaves Guedes, mas não atendeu a intimação.

No entanto como Frederico Chaves Guedes é sócio majoritário da R. Chaves e único atleta na sociedade, foi possível concluir que as receitas discriminadas nas tabelas 7 e 8 também eram decorrentes do exercício da profissão de jogador de futebol e/ou de uso do direito de imagem do mesmo.

Os valores recebidos pela pessoa jurídica e informados nas tabelas acima foram obtidos nos sistemas da Receita Federal e considerados rendimentos pessoais do fiscalizado. (fls. 398 e 407).

Consideramos que tal conduta do contribuinte teve por objetivo deixar de recolher tributos e ignoramos, para fins fiscais, o alegado contrato de cessão de tais direitos para a pessoa jurídica. Com isso, os rendimentos, originalmente atribuídos à pessoa jurídica, passaram a ser da pessoa física, ou seja, do atleta, que não os havia declarado, configurando a infração de omissão de rendimentos tributáveis.

(...)

A Lei 10.833/2003 instituiu a retenção de tributos e contribuições federais, estabelecendo o recolhimento antecipado destes tributos, os quais deverão ser retidos diretamente pelo tomador dos serviços, no momento do pagamento ou da emissão da nota fiscal de prestação de serviços. E a Instrução Normativa nº 381/2003 promoveu instruções adicionais quanto à matéria.

Nas notas fiscais emitidas pela R. Chaves constatamos a retenção dos tributos e contribuições de acordo com a legislação mencionada.

Verificamos ainda a informação dos valores retidos da pessoa jurídica nas DIRF em que consta como beneficiária, com retenção na fonte dos seguintes tributos: código de retenção 1708 (imposto de renda retido na fonte); código 5960 (retenção de COFINS sobre pagamentos efetuados por pessoa jurídica de direito privado); código 5979 (retenção de PIS sobre pagamentos efetuados por pessoa jurídica de direito privado) e código 5987 (retenção de CSLL sobre pagamentos efetuados por pessoa jurídica de direito privado).

(...)

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, de acordo com contratos firmados (fls. 539).

Estes rendimentos foram tributados na pessoa jurídica R. Chaves Empreendimentos Futebolísticos Ltda e reclassificados como rendimentos da pessoa física do sócio Frederico Chaves Guedes, em lançamento de ofício, como demonstramos a seguir.

Em relação aos impostos e contribuições vinculados aos rendimentos/receitas reclassificados, que constam das Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, foi adotado o mesmo procedimento utilizado para as receitas, foram compensados no cálculo do crédito tributário

(...)

A multa de ofício aplicada corresponde ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), em obediência ao que prevê o § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

A qualificação da multa de ofício se deu a partir da caracterização da intenção do contribuinte de mascarar a natureza de seus rendimentos, através da utilização de interposta pessoa jurídica com o único objetivo de intermediar o recebimento da remuneração, pelo uso de sua imagem no exercício da função de jogador de futebol profissional, sendo que tal prática de evasão fiscal beneficiou ambos os contratantes, com a redução do ônus tributário.

Apesar de FREDERICO CHAVES GUEDES ter informado que não possuía contratos para licenciamento da imagem, ficou comprovado que constituiu uma pessoa jurídica exclusivamente para esse fim. E não restou dúvida de que o verdadeiro contratado nos instrumentos firmados foi o jogador. (...)

Verificando as declarações de ajuste anual da pessoa física de Frederico Chaves Guedes constata-se que não são declarados os rendimentos provenientes dos contratos de patrocínio e de uso de imagem celebrados com empresas brasileiras, os quais são incluídos como rendimentos da empresa R. Chaves Empreendimentos Futebolísticos Ltda., da qual é sócio com o irmão. O que chama a atenção nestes contratos é a tentativa de disfarçar o verdadeiro contratado, que é o Frederico Chaves Guedes, incluindo-o ora como interveniente anuente, ou como atleta, e tornando-o o principal responsável pelo cumprimento do contrato.

Em seu recurso Voluntário de e-fls. 916 e seguintes, a recorrente apresenta as seguintes razões, além da alteração do critério jurídica, a qual não está mais posta para julgamento, por ter, como já dito, sido objeto de coisa julgada administrativa:

- 1)** A Autoridade Fiscal juntou aos autos planilhas referentes a contratos de imagem assinados por outros atletas, expondo informações confidenciais. Da mesma forma, supõe que suas informações contratuais também foram disponibilizadas em outros procedimentos fiscais;
- 2)** Considerou como "intermediária" a sociedade empresária firmada entre o Impugnante e o seu irmão, desqualificou os atos por ela praticados perante terceiros e perante o próprio fisco, bem como

ofereceu à tributação na pessoa física rendimentos já tributados na pessoa jurídica, sem, sequer, ter o cuidado de amortizar integralmente os tributos já recolhidos na pessoa jurídica em relação à nova tributação desses mesmos valores, agora na pessoa física;

- 3)** constituir a exigência do IRPF sobre os valores já tributados na pessoa jurídica, não realizou a compensação integral com todos os tributos federais recolhidos na pessoa jurídica sobre tais receitas (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins), limitando-se apenas a abater da nova exigência (IRPF) os tributos retidos pelas fontes pagadoras informados em DIRF;
 - 4)** pretexto de estar apenas reclassificando ou deslocando os rendimentos da pessoa jurídica para tributá-los na pessoa física, a Autoridade Fiscal desconsiderou a personalidade jurídica da referida sociedade, invalidando os efeitos dos atos e negócios jurídicos por ela praticados;
 - 5)** leitura apressada desse relatório poderia conduzir à conclusão de que os documentos (contratos e notas fiscais) comprovariam a natureza/origem dos rendimentos relativos a: a) Unimed-Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda (CNPJ: 42.163.881/000101) ; b) UnimedRio
 - 6)** Empreendimentos Médicos e Hospitalares Ltda (CNPJ: 09.219.138/000150) e c) Unimed-Rio Participações e Investimentos S/A (CNPJ: 12.501.467/000102), que são pessoas jurídicas absolutamente distintas, inclusive com sócios e tipo societário distintos (cooperativa, sociedade limitada e sociedade por ações); contratos e notas fiscais acima mencionados, que, no entendimento da autoridade fiscal, serviram para fundamentar a natureza/origem dos rendimentos e justificar a sua reclassificação na pessoa física, dizem respeito exclusivamente ao Fluminense Football Club (CNPJ:33.647.553/000190) e à Unimed-Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda. (CNPJ: 42.163.881/000101);
 - 7)** não há, portanto, nenhuma prova feita pela Autoridade Fiscal em relação à natureza/origem dos valores recebidos pela R. Chaves Empreendimentos Futebolísticos Ltda, oriundos da UnimedRio Empreendimentos Médicos e Hospitalares Ltda (CNPJ: 09.219.138/000150) e, também, da UnimedRio participações e Investimentos S/A (CNPJ: 12.501.467/000102), que poderiam, assim, justificar a sua reclassificação na pessoa física;
- (...)
- 9)** mesmo sem conhecer qual foi o fundamento que ensejou o pagamento feito pela UnimedRio Empreendimentos Médicos e Hospitalares Ltda. (CNPJ:09.219.138/000150) e, também, pela UnimedRio Participações e Investimentos S/A (CNPJ: 12.501.467/000102) à pessoa jurídica R. Chaves Empreendimentos Futebolísticos Ltda., a Autoridade Fiscal simplesmente PRESUMIU que

tais valores possuem a mesma natureza/origem daqueles pagos pela UnimedRio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda (CNPJ: 42.163.881/000101), sendo que apenas estes tiveram a sua natureza/origem comprovada por meio da apresentação de instrumento contratual à fiscalização;

10) No que diz respeito aos valores recebidos da Panini Brasil Ltda. Aduz as mesmas razões do caso da Unimed-Rio;

11) Aduz ainda que o recorrente cedeu, à pessoa jurídica de que também era sócio, os direitos de exploração de sua imagem de atleta, nos termos da lei, e que os contratos refletem essa situação real, afastando-se a possibilidade de simulação ou dissimulação;

- a) que aplicam-se, ao caso, as disposições da Lei nº 11.196, de 2005, pois a atuação do atleta assemelha-se à de um artista;
- b) que o acórdão recorrido se omitiu quanto à possibilidade de exploração de direitos de imagem por empresa individual de responsabilidade limitada (Eireli), nos termos do art. 980-A do Código Civil;
- c) que, no caso dos autos, os direitos de imagem têm natureza patrimonial e, portanto, não possuem tão somente o caráter personalíssimo;
- d) que, eventualmente, devem ser abatidos do crédito tributário os recolhimentos efetuados pela pessoa jurídica;
- e) que houve dividendos recebidos por outro sócio,
- f) que a multa de ofício deve ser afastada, bem como dos juros e multa, bem como da multa qualificada;

Em 24/03/2022, o recorrente apresentou memoriais perante a unidade preparadora, que foram autuados.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Redatora *Ad Hoc*.

Como redatora *ad hoc* sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, Conselheiro Wesley Rocha, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotando não necessariamente coincide com o meu.

O recurso é tempestivo e é de competência dessa Turma. Assim passo a analisar o mérito, já que a preliminar de alteração do critério jurídico já foi julgada por essa Turma, fazendo coisa julgada ao presente caso.

1. DA TRIBUTAÇÃO DOS VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE DIREITO DE IMAGEM

O recorrente *FREDERICO CHAVES GUEDES*, conhecido como Fred, famoso jogador de futebol profissional, tinha vínculo empregatício com o Fluminense Football Club, CNPJ 33.647.553/000190 nos anos de 2010 a 2012. (doc. fls. 56/304). E manteve com o Clube contrato de licenciamento de uso de imagem firmados com interveniência da pessoa jurídica R. Chaves Empreendimentos Futebolísticos Ltda., (cuja razão social atual é Seven Sports). O atleta celebrou outro contrato de licença de imagem, por meio da R. Chaves, desta feita com a pessoa jurídica UNIMEDRIO.

No caso de atletas de futebol a renda pode ser auferida por meio do salário recebido do clube esportivo; pela exploração dos direitos de imagem e além de outros direitos previstos, como luvas, bichos e cláusula penal.

No que diz respeito á exploração do direito de imagem por pessoa jurídica, a matéria tem sido recorrente no CARF, sendo que há distintos posicionamentos quanto ao tratamento tributário dos valores recebidos por atletas, técnicos e preparadores físicos profissionais, por intermédio de pessoa jurídica, a título de direitos de imagem.

Nesse sentido, seguem as decisões que não admitem a cessão do direito personalíssimo para apuração da tributação, tendo o julgado abaixo colocado como representativo dessa posição no Conselho:

Número do processo: 18470.728514/2014-66

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: 25/10/2018

Data da publicação: 07/01/2019

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2011, 2012.

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO. DEMONSTRAÇÃO DA DIVERGÊNCIA.

Tendo os acórdãos recorrido e paradigma examinado situações similares oferecendo, contudo, soluções distintas, resta configurado o dissídio jurisprudencial, devendo ser conhecido o recurso.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EXPLORAÇÃO DE DIREITO PERSONALÍSSIMO. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. Os rendimentos obtidos pelo contribuinte em virtude de exploração de direito personalíssimo vinculados ao exercício da atividade esportiva devem ser tributados na declaração da pessoa física, que é de fato aquela que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

(Acórdão 9202-007.322, Conselheiro relator: Pedro Paulo Pereira Barbosa).

Cito ainda outras duas decisões com mesmo posicionamento: **Acórdãos 2402-007.978; 2201-009.544, 2201-009.544.**

A segunda corrente do CARF permite a exploração do direito de imagem por interposta pessoa jurídica e sua tributação na criada para operacionalizar o contrato de prestação de serviço, tendo como exemplo a decisão abaixo transcrita:

“Processo nº 10872.720118/2015-37

Sessão de 6 de abril de 2023

EMENTA. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF). Exercício: 2012

CESSÃO DE DIREITOS PERSONALÍSSIMOS A PESSOA JURÍDICA PARA EFEITOS DE TRIBUTAÇÃO. POSSIBILIDADE. RELAÇÃO TRABALHISTA NÃO PODE SER PRESUMIDA. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO PARA SE DESCONSIDERAR A PESSOA JURÍDICA.

Há permissão legal de cessão de direitos personalíssimos para a exploração comercial por terceiros, inclusive pessoa jurídica, Lei 11.196/2005, Art. 129. Relação contratual de natureza civil só pode ser desconsiderada se, no caso concreto, ser caracterizada a existência de uma relação de trabalho com todos os seus elementos caracterizadores, Arts. 2º e 3º da CLT e Art. 50 Código Civil.

(Acórdão de Recurso Voluntário n.º 2402011.329, – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Conselheiro relator José Márcio Bittes).

A essa posição cito ainda os Acórdãos de Recurso Voluntário: **2402-010.848 e 2402-010.848.**

Pois bem, esse relator se filia à segunda corrente, que permite a exploração de direito de imagem de atleta por pessoa jurídica, onde passo a fundamentar.

O STJ no julgamento do **REsp 74.473, de 1999**, consolidou entendimento de que o direito de imagem tem dois aspectos: *i) aspecto moral*, que se refere a esse direito personalíssimo, inalienável e intransmissível, que impede que a imagem da pessoa seja vendida, renunciada ou cedida em definitivo; e *ii) o aspecto patrimonial*, que se trata a imagem como um direito que não é absolutamente indisponível, podendo ser licenciada a terceiros para exploração econômica. Na citada decisão acima, foi reconhecido o aspecto patrimonial do uso do direito de imagem.

Nesse sentido, a interpretação dada para que a exploração permitida pelo direito de imagem possa ser atingida pelo aspecto patrimonial é a que permite a esse julgador concluir que seria possível a transferência dessa apuração para pessoa jurídica.

Com isso, pode-se concluir que a exploração do direito de imagem não se confunde com o direito personalíssimo, em que inexistente a transferência do direito da pessoa natural.

Já o art. 87-A da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé) dispõe que em relação aos atletas profissionais o direito ao uso da imagem 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, respeitando o valor correspondente ao uso da imagem não poderá ultrapassar 40% (quarenta por cento) da remuneração total paga ao atleta, composta pela soma do salário e dos valores pagos pelo direito ao uso da imagem.

Com isso, em havendo a possibilidade de transferir a exploração do direito de imagem do atleta de futebol, deve ser verificado se a possibilidade teria efeitos práticos para a permanência da tributação nessa pessoa jurídica criada para gerenciar as atividades de exploração desse contrato, sob o ponto de vista patrimonial.

Com a análise da jurisprudência, observa-se que a legislação também foi permitindo uma adequação às realidades jurídicas praticadas nas relações entre particulares, permitindo que as atividades intelectuais e também as de natureza científica, artística ou cultural pudessem constituir pessoa jurídica para prestar serviços nos respectivos seguimentos, diante do que dispõe, o art. 129, da Lei nº 11.196/2005, *in verbis*:

“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”.

Registra-se que na Ação Direta de Constitucionalidade 66, foi reconhecida, por oito votos a dois, a constitucionalidade do artigo 129, da Lei nº 11.196/2005, em 12/2020.

Por outro lado, analisando o presente caso, conforme a norma e a decisão acima mencionadas, como poderia a atividade desportiva futebolística ser considerada uma atividade cultural?

Em seu voto vencedor o Conselheiro relator José Márcio Bittes, no Acórdão de Recurso Voluntário n.º 2402011.329, da 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, cita o seguinte:

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

Também, não se pode considerar que atividades desportivas não se subsumam ao conceito de “cultura”, pois esta deve ser compreendida em seu sentido amplo como os comportamentos, tradições e conhecimentos de um determinado grupo social, incluindo a língua, as comidas típicas, as religiões, música local, artes em suas mais diversas expressões, vestimentas, entre inúmeros outros aspectos. Em

suma, cultura pode e deve ser entendida como o modo de vida de uma população em suas mais diversas manifestações, designa o conjunto das tradições, técnicas e instituições que caracterizam um grupo humano.

Imaginar que Cultura se refira tão somente a manifestações relativas às artes tradicionais, não encontra guarita nos principais dicionários e na literatura das ciências humanas, filosofia, sociologia e antropologia. Aliás, tal entendimento tornaria o texto do art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, redundante e desnecessário, uma vez que o termo “cultura” aparece juntamente com os termos “científico e artístico”:

Portanto, como o futebol é indubitavelmente a atividade esportiva mais popular do Brasil e plenamente incorporada à identidade nacional, impossível não considera-lo abrangido

Contudo, no Brasil a atividade desportiva permitindo que atividades praticadas pelo atleta de futebol pudesse ser considerada também uma atividade cultural. como atividade de natureza cultural. Logo, resta plenamente cabível a aplicação do art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005 no caso em análise”.

De maneira a aprofundar as pesquisas sobre o assunto, com o objetivo de encontrar respostas para o debate apresentado, foi possível identificar fundamentações que permitem concluir que o futebol no Brasil está intrinsecamente ligado ao aspecto cultural.

A razão é que o aspecto histórico da atividade desportiva futebolística tem uma forte presença na sociedade brasileira. Muitos denominam isso como a “*arte do futebol*”, que envolve não apenas a prática esportiva, mas também outros fatores e impactos sociais, sendo considerada por muitos, em um sentido amplo, uma atividade que possui diversos elementos típicos das expressões culturais. Roberto Damatta concluiu que o futebol pode ser visto como integrante importante da cultura brasileira. (*in* DA MATTA, Roberto et. al. *O universo do Futebol: esporte e sociedade brasileira*. Rio de Janeiro: Pinakotheke, 1982).

Isso ocorre porque, desde o surgimento da prática esportiva no Brasil, é notório o envolvimento da sociedade no acompanhamento de partidas de futebol. Por décadas, o futebol atraiu milhares de pessoas aos estádios para assistir a atletas que produzem 'espetáculos', muitas vezes comparáveis a apresentações artísticas. Além disso, o simbolismo nacional emanado pela participação de times de futebol tem um impacto expressivo no sentimento nacionalista, a ponto de o 'costume' de acompanhar partidas de futebol ter incutido um orgulho nos feitos esportivos na sociedade brasileira. Ademais, tanto os setores públicos quanto privado frequentemente permitem que trabalhadores e colaboradores suspendam suas atividades laborais em dias de torneios mundiais, especialmente durante a Copa do Mundo.

Historicamente, o Brasil sempre teve uma grande tradição na prática e no acompanhamento desse esporte, com o futebol revelando diversos atletas ao cenário mundial. Em alguns momentos, como no período de 1938, a mobilização nacional em torno de um torneio

mundial foi um marco na sociedade brasileira. Esse tipo de situação possivelmente não ocorre em outros países que não possuem uma tradição consolidada no referido esporte

Com a crescente mobilização em torno da prática futebolística, foi possível identificar uma “ideologização” captada inclusive pelo meio político brasileiro, conforme escreveu Wilson Rinaldi, em seu artigo *Futebol: Manifestação Cultural E Ideologização*, publicado no próprio site do Governo Federal, e que expõe de forma científica os elementos que fizeram do futebol uma manifestação cultural no Brasil:

“Observa-se que, através da imprensa e com a popularização e a massificação, o futebol passa a representar, já nos anos 30, um veículo de propaganda no sentido de afirmar a ideologia e o pensamento político da classe dominante representada pelo governo institucional. A concepção de ideologia que pretendemos nos apoiar neste trabalho é a defendida por (Thompson, 1995, p. 16) quem diz que

A análise da ideologia pode ser vista como uma parte integrante de um interesse mais geral ligado às características da ação e da interação, às formas de poder e de dominação, à natureza da estrutura social, à reprodução e à mudança social, às qualidades das formas simbólicas e a seus papéis na vida social.

O futebol, uma das formas simbólicas, não é ideológico em si mesmo, mas se torna, na medida em que é utilizado em um determinado contexto social no sentido de transparecer valores e verdades de uma determinada concepção que se pretende tornar hegemônica. “...As formas simbólicas, ou sistemas simbólicos, não são ideológicos em si mesmo: se eles são, e quanto são ideológicos depende das maneiras como ele são utilizados e entendidos em contextos sociais específicos” (Thompson, 1995, p.17)

A copa de 70 é um outro exemplo clássico da utilização do futebol com fins políticos ideológicos. Segundo Ramos (1984), o então presidente Médici foi promovido a torcedor número um do Brasil e passou a ser um assíduo frequentador das tribunas de honra dos estádios. O presidente não só dava opiniões sobre futebol, mas ia além, procurando impô-las e fazendo pressões constantes sobre a escalação da seleção nacional.

A copa disputada no México foi transmitida diretamente para o Brasil, em cores em caráter experimental. O número de televisores aumentou sensivelmente, segundo Ramos (1984), sendo que, em todo mundo, 600 milhões de telespectadores assistiram à competição. Essa situação contribuiu decisivamente na afirmação dos militares no poder. O Brasil conquista o tricampeonato mundial. A euforia nacional é gigantesca. Milhares e milhares de pessoas recebem a chegada da seleção nacional em solo brasileiro. Fato este que colabora para disfarçar a cara mais cruel do governo militar, uma vez que havia em jogo, novamente, a afirmação de um projeto político ideológico. Se, em 1938, o governo do Brasil estava tentando afirmar a república, em 1970, precisava afirmar os militares no poder e, para isso, não economizou esforços, visto que, “nesse período, o Brasil conseguiu inúmeros títulos, além da copa do mundo. Conquistou

o campeonato mundial de tortura. Prendeu, aleijou e matou. Não deixou vestígios. O futebol era cúmplice. Escondia a face dos ditadores. Transformou-se na grande mentira nacional, superior à das autoridades do governo Médici” (Ramos, 1984, p. 38).

Em relação à copa de 1970, Oliveira (1998) afirma que o evento repercutiu no imaginário da população e que, por isso mesmo, acabou por se tornar um instrumento importante, para que o governo ampliasse a sua popularidade, além de valorizar a ideias nacionalistas. A cobertura da imprensa esportiva destacava, em seus informes e reportagens, a importância ao conjunto, ao espírito de equipe. Era o sentimento que parecia estar em consonância com o que se queria gerar na sociedade como um todo. (...)

O governo militar soube utilizar muito bem o tricampeonato conquistado pela “seleção do povo”, associando a vitória da seleção com o grande desenvolvimento que o Brasil vinha conseguido no momento do “milagre econômico”.

(Wilson Rinaldi, *in*

https://www.gov.br/mds/pt-br/pt-br/acoes-e-programas/outros/programa-academia-futebol/artigos/manifestacao_cultural_ideologizacao.pdf)

Por outro lado, a cultura do futebol brasileiro promoveu indivíduos que foram comparados a “heróis nacionais”, tamanha a comoção e envolvimento social brasileiro à atividade futebolística, como também descrito por Wilson Rinaldi:

“(…) Já na copa do mundo de 1994, o que a imprensa esportiva exaltou foi a figura do herói, daquele que é capaz de “resolver” a partida. É a genialidade individual que é levada em conta. É esse pensamento que permeia a sociedade como um todo. A globalização exige que cada indivíduo seja capaz de resolver individualmente os problemas que se lhe apresentam. Para Oliveira (1998), uma sociedade moderna é aquela na qual só os melhores triunfam. A coletividade, ao contrário da copa de 70, não é importante, mas, sim, o talento individual dos atletas brasileiros.

Nesse sentido, o contribuinte ora autuado possui histórico de desenvolvimento de atleta com projeção nacional, com sucesso reconhecido pela atuação, chegando a disputar partidas comparadas à figura central de promoção do indivíduo a símbolos, além da sua participação no clube contratante.

Portanto, ao caso concreto entendo ser possível aplicar o disposto no artigo do **art. 129 da Lei nº 11.196/2005**, que prevê a possibilidade de prestação de serviços intelectuais sob as regras fiscais e previdenciárias aplicáveis às pessoas jurídicas.

Com isso, no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no ano de 2009, foi proferido o Acórdão nº 2301-000.618, cujo voto vencedor apontou que naquele caso *os valores creditados aos atletas não podem ser considerados como remuneração oriunda de contrato de trabalho, pois se restringem à participação coletiva do atleta em espetáculo desportivo*

*transmitido ou retransmitido por emissoras de televisão ou de rádio e que o uso de imagem convencional entre as partes é plenamente regular e tem natureza civil*¹.

Nesse sentido, entendo que o Conselheiro Relator que me antecedeu, Alexandre Evaristo Pinto, lançou fortes argumentos em seu voto sobre o mérito, senão vejamos:

“O ponto central no presente processo diz respeito à possibilidade ou não da prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica.

Em primeiro lugar, cabe situar a legislação aplicável ao presente caso, de modo que tendo em vista que o presente processo abrange os exercícios de 2010 a 2012, não resta dúvida que tal caso deve ser analisado à luz do artigo 129 da Lei nº 11.196/05, que assim dispõe:

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.

Dessa forma, não há que se analisar no presente caso se a prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica era permitida ou não antes da edição do artigo 129 da Lei n 11.196/05 e tampouco se o referido dispositivo normativo possui caráter interpretativo ou não, aplicando-se a casos pretéritos.

A título de exemplificação, cite-se as posições dos eminentes Professores Humberto Ávila e Roque Carrazza, para os quais não havia vedação a tal prestação de serviços por pessoa jurídica. Humberto Ávila assevera que “se os serviços profissionais, inclusive aqueles de caráter personalíssimo, sempre foram tributados pela pessoa jurídica, justamente porque a legislação sempre admitiu a prestação de serviços de natureza intelectual por pessoa jurídica, a introdução de um novo dispositivo legal, de acordo com o qual os serviços de natureza intelectual se sujeitam à legislação aplicada às pessoas jurídicas, nada mais fez do que declarar aquilo que já estava disposto na legislação anterior (ÁVILA, Humberto. A Prestação de Serviços Personalíssimos por Pessoas Jurídicas e sua Tributação: o Uso e o Abuso do Direito de Criar Pessoas Jurídicas e o Poder de Desconsiderá-las”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). Grandes Questões Atuais de Direito Tributário, v. 17. São Paulo: Dialética, 2013).

Roque Carrazza assinala que o artigo 129 da Lei n. 11.196/05 “apenas esclareceu, de modo nítido e definitivo, que devem ser tributadas, inclusive por meio de imposto sobre a renda e de contribuição, as sociedades civis de prestação de serviços profissionais, e não as pessoas físicas que a integram” (CARRAZZA, Roque Antônio. O Caráter Interpretativo do Art. 129 da Lei n. 11.196/05. In: ANAN JR., Pedro, PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Prestação de Serviços Intelectuais por

¹ Acórdão nº 2301-000.618, 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção, julgado em 28/09/2009.

Pessoas Jurídicas – Aspectos Legais, Econômicos e Tributários. São Paulo: MP Editora, 2008. P.256).

Considerando que os fatos aqui discutidos já aconteceram ao lume da vigência do artigo 129 da Lei n. 11.196/05, não há dúvidas de que há autorização legal para a prestação de serviços intelectuais personalíssimos por pessoa jurídica, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços.

O Acórdão recorrido erra ao entender que o disposto no artigo 129 da Lei n. 11.196/05 não é aplicável ao caso concreto, ao restringir sua aplicação às sociedades civis, tipo que inexistente desde o atual Código Civil (Lei n. 10.406/02) e ao trazer requisitos adicionais com base em precedente do antigo Conselho de Contribuintes:

Para que se possa falar em uma verdadeira sociedade de prestação de serviço, é necessário o implemento de alguns requisitos, que, com muita clareza, são identificados no Acórdão nº 10421.583, da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, da relatoria do ilustre Conselheiro Nelson Mallmann:

Da mesma forma, é sabido que as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas

jurídicas. Entretanto, estas sociedades civis devem preencher determinadas condições, tais como: (a) a natureza de suas atividades e dos serviços prestados deve ser exclusivamente civil; (b) todos os sócios devem estar em condições legais de exercer a profissão regulamentada para a qual estiverem habilitados, ainda que diferentes entre si desde que cada um desempenhe as atividades ou prestem os serviços privativos de suas profissões e esses objetivos estejam expressos no contrato social; (3) as receitas da sociedade devem provir da retribuição ao trabalho profissional dos sócios ou empregados igualmente qualificados; (4) as sociedades civis são aquelas em que todos os sócios estejam legalmente capacitados a atender às exigências dos serviços por elas prestados, etc. Com certeza não é o caso do suplicante, já que a sociedade é formada pelo suplicante e sua esposa, que não exerce atividade igual ao do suplicante, (grifou-se) 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.

Assim, aplica-se erroneamente um acórdão que trata de sociedades civis de profissão regulamentada a uma sociedade empresária constituída sob a forma de

suma sociedade limitada (ressalte-se que em uma sociedade de profissão regulamentada, todos os sócios são legalmente habilitados a prestar serviço). Aplicam-se requisitos listados em um Acórdão como se tais requisitos estivessem previstos em lei. Aplica-se um acórdão de um período em que não existia o artigo 129 da Lei n. 11.196/05.

De todo esse conjunto de aplicação errônea do mencionado precedente, chega-se a conclusão de que todos os sócios deveriam ser atletas.

O Acórdão recorrido ainda menciona que somente a partir da instituição da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada EIRELI, passou a ser permitida a cessão de direitos de imagem para uma pessoa jurídica.

Destaque-se que a EIRELI somente foi instituída pela Lei n. 12.441/11, de modo que ela inexistia no ano-calendário inicial da presente autuação, conforme pode ser observado abaixo:

Art. 980A.

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

§ 1º O nome empresarial deverá ser formado pela inclusão da expressão "EIRELI" após a firma ou a denominação social da empresa individual de responsabilidade limitada. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência)

§ 2º A pessoa natural que constituir empresa individual de responsabilidade limitada somente poderá figurar em uma única empresa dessa modalidade. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência)

§ 3º A empresa individual de responsabilidade limitada também poderá resultar da concentração das quotas de outra modalidade societária num único sócio, independentemente das razões que motivaram tal concentração. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência)

§ 4º (VETADO). (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 nº 12.441, de 2011) (Vigência)

O artigo 980-A, §5º, do Código Civil estabelece que 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.

Ocorre que, ao contrário do entendido no Acórdão recorrido, não havia proibição de atribuição de direito de imagem a pessoa jurídica antes da instituição da EIRELI, de modo que ela somente explicitou uma realidade econômica.

Tanto é assim, que o artigo 87-A da Lei nº 9.615/98 (“Lei Pelé”) já previa a cessão do direito ao uso de imagem de atleta, antes mesmo da instituição da EIRELI. Assim, cumpre mencionar o referido dispositivo:

Art. 87-A.

O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo. (Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011).

Parágrafo único. Quando houver, por parte do atleta, a cessão de direitos ao uso de sua imagem para a entidade de prática desportiva detentora do contrato especial de trabalho desportivo, o valor correspondente ao uso da imagem não poderá ultrapassar 40% (quarenta por cento) da remuneração total paga ao atleta, composta pela soma do salário e dos valores pagos pelo direito ao uso da imagem. (Incluído pela Lei nº 13.155, de 2015)

Também é importante ressaltar que a Lei n. 13.155/15 incluiu um parágrafo único ao artigo 87-A da Lei nº 9.615/98, limitando o valor do direito de imagem a 40% da remuneração total paga ao atleta. Todavia, nos exercícios objeto da presente atuação, não havia tal limitação.

Ressalte-se também que a Subseção I Especializada em Dissídios Individuais (SDI1) do Tribunal Superior do Trabalho (Processo ERR40617.2012.5.09.0651) entendeu que o direito de exploração da imagem de atleta profissional tem natureza civil e, portanto, não se confunde com o contrato especial de trabalho.

Nos termos do voto do ministro João Oreste Dalazen os valores recebidos pela cessão do direito de exploração da imagem “não se confundem com a contraprestação pecuniária devida ao atleta profissional, na condição de empregado, e não constituem salário”.

Em outro caso relevante, a Quinta Turma do Tribunal Superior do Trabalho (Processo: RR1110522.2015.5.03.0104) declarou a validade do contrato de cessão de uso da imagem assinado entre o Praia Clube, de Uberlândia (MG), e a atleta de voleibol Tandara Alves Caixeta, sendo que foi afastada a natureza salarial do valor pago a esse título, com o fundamento de que o contrato foi livremente pactuado nos termos do artigo 87-A da Lei Pelé

(Lei 9.615/1998). A referida decisão foi muito bem resumida no próprio site do Tribunal Superior do Trabalho nos seguintes termos:

Na reclamação trabalhista, a atleta disse que foi contratada em junho de 2014 para a temporada 2014/2015 de vôlei, com previsão de encerramento do pacto para abril de 2015. Durante as negociações, ficou acertado que ela receberia pouco mais R\$ 1 milhão dividido em 11 parcelas mensais de R\$ 99 mil, mas a verba foi desdobrada em dois contratos – um de trabalho, no valor de R\$ 812, e outro de imagem, de R\$ 98 mil. No fim desse período, como estava grávida, Tandara disse que o contrato de trabalho foi mantido, e o de imagem rescindido. Essa situação perdurou até outubro de 2015, quando ela pediu desligamento do clube.

O juízo da 4ª Vara do Trabalho de Uberlândia julgou improcedente seu pedido de reconhecimento da natureza salarial dos valores relativos ao contrato rompido, mas o Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região (MG) entendeu que o desdobramento dos contratos teve por objetivo desvirtuar a aplicação da legislação trabalhista. Segundo o Regional, a discrepância entre os valores pagos a título trabalhista e pela exposição da imagem, este correspondente a 99,5% do total, já é suficiente para caracterizar a fraude, nos termos do artigo 9º da CLT, que prevê a nulidade desses contratos.

Levando em conta a garantia de emprego decorrente da gravidez, o TRT condenou o clube ao pagamento das diferenças salariais, no valor de R\$ 98 mil, desde a rescisão do segundo contrato até o desligamento voluntário da atleta.

Livre pactuação

O relator do recurso do clube ao TST, ministro Caputo Bastos, observou que é bastante comum no meio esportivo a celebração, paralelamente ao contrato de trabalho, de um contrato de licença do uso de imagem, consistindo este num contrato autônomo de natureza civil, conforme o disposto no artigo 87-A da Lei Pelé. Mediante esse contrato, o atleta, em troca do uso de sua imagem pelo clube que o contrata, obtém um retorno financeiro, de natureza jurídica não salarial. Essa contrapartida, segundo o ministro, somente teria natureza salarial se a celebração do contrato se desse com o intuito de fraudar a legislação trabalhista, como prevê o artigo 45 do Decreto 7984/2013, que regulamenta a Lei Pelé.

Caputo Bastos ressaltou, no entanto que é necessária a prova de ocorrência da fraude, que não pode ser presumida. “Todas as situações fáticas delineadas no acórdão do Tribunal Regional que envolvem a contratação do direito de imagem devem ser adequada e firmemente comprovadas, pois deve-se sempre partir do pressuposto de que a fraude não se presume”, afirmou.

Para o ministro, o fato de a jogadora receber, nesse contrato, valor igual ou muitas vezes superior ao seu salário não invalida o ajuste. “De fato, o valor pactuado pelo contrato de imagem é significativamente superior ao valor do salário”, observou. “Todavia, o caso envolve uma atleta de renome do voleibol brasileiro, detentora de inúmeros títulos, inclusive mundiais e olímpicos, integrante da elite de atletas dessa modalidade esportiva”.

Caputo lembrou que, como é de conhecimento público, Tandara teve expressiva passagem pela Seleção Brasileira de Voleibol e tem notoriedade suficiente para que seu clube se beneficie da sua exposição. “No intuito de ver sua imagem associada à de um atleta campeão, o clube se submete às condições e contratos impostos pela atleta através de seus empresários/empresas, e não o contrário”, afirmou

O relator registrou também que, na época da celebração do contrato, a lei permitia às partes pactuarem livremente a proporção entre salários e direito de imagem. A alteração introduzida pela Lei 13.155/2015, que limitou o valor correspondente ao uso da imagem a 40% da remuneração total paga ao atleta, é posterior e, portanto, inaplicável. (http://www.tst.jus.br/noticiadestaque/asset_publisher/NGo1/content/id/24479582)

Em reportagem de 14/06/2018 no site do Tribunal Superior do Trabalho intitulada “Entenda as diferenças entre direito de arena e direito de imagem”, o ministro Alexandre Agra sintetizou muito bem a natureza do direito de imagem nos seguintes termos:

“O direito de imagem, no desporto, diz respeito à representação do perfil social da pessoa”, afirma o ministro Alexandre Agra. É o caso, por exemplo, de comerciais em que uma personalidade empresta seu nome, aliado à sua imagem, a uma determinada marca ou produto. Esse direito se estende também ao uso da imagem dos jogadores em álbuns de figurinhas, como o da Copa, ou mesmo em jogos eletrônicos, como o Fifa.

Por ser um direito de natureza civil, e não propriamente trabalhista, o direito de imagem pode ser negociado com terceiros diretamente pelo atleta ou por meio de intermediação do empregador (clube de futebol). Assim como as gorjetas recebidas por garçons, os valores não têm repercussão na remuneração nem nos salários dos atletas. (Entenda as diferenças entre direito de arena e direito de imagem.

http://www.tst.jus.br/noticias//asset_publisher/89Dk/content/entendaasdiferencasentreDireitodearenaedireitodeimagem?inheritRedirect=false)

No caso concreto, não resta dúvida de que o Recorrente cedeu seus direitos de imagem a pessoa jurídica do qual era sócio, conforme previsão do artigo 129 da Lei n. 11.196/05, sendo que seu direito de imagem foi muito bem explorado pelo clube. Destaque-se que o Recorrente era o principal garoto-propaganda do programa de sócio torcedor do Fluminense, conforme pode ser observado abaixo:



Não resta dúvidas de que a exploração do direito de imagem do referido atleta contribuiu inclusive para o aumento do número de sócios torcedores do Fluminense, o que pode ser observado no gráfico abaixo:

(...)

A imagem do Recorrente também foi utilizada no âmbito de jogos trônicos, conforme pode ser observado abaixo:

(...)

Ainda no âmbito da exploração do direito de imagem, ressalte-se que a imagem do atleta também foi usada em “fantasy games”, dentre os quais se destaca o “Cartola Futebol Clube” do Grupo Globo:

(...)

Embora haja uma série de precedentes do CARF relativos a períodos anteriores à edição da Lei n. 11.196/05, cabe ressaltar que devem ser analisados os precedentes relativos a período posterior à vigência da Lei n. 11.196/05. Nesse sentido, cabe mencionar o caso Neymar, que foi julgado na 2ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF e foi consubstanciado no Acórdão nº.2402005.703. Assim, cabe citar a ementa do referido acórdão:

DIREITO DE IMAGEM. DIREITO PERSONALÍSSIMO. VERTENTE PATRIMONIAL. OBJETO CONTRATUAL LÍCITO. CESSÃO OU EXPLORAÇÃO DE USO DE IMAGEM POR TERCEIROS. ART. 11 E 20 DO CC/02. ATLETA PROFISSIONAL. ART. 87ª DA LEI 9.615/98.

O direito de imagem, não obstante ser personalíssimo, pode ser cedido ou explorado por terceiro, uma vez que possui vertente patrimonial disponível.

Raciocínio do art. 11 e 20 do CC/02. No que se refere a atletas, o art. 87-A da Lei 9.615/98, a Lei Pelé, reconhece expressamente tal disponibilidade.

REGISTRO PUBLICO. ART. 221 CC/02. CONDIÇÃO DE EFICÁCIA DO CONTRATO PERANTE TERCEIROS PREJUDICADOS. ECONOMIA TRIBUTÁRIA NÃO CONFIGURA PREJUÍZO. AUTONOMIA PRIVADA.

LIBERDADE CONTRATUAL.

O registro publico é condição de eficácia do contrato perante terceiros prejudicados. A Fazenda Publica não é terceiro interessado a não ser que comprove, no caso concreto, situação de prejuízo. A liberdade na organização de

negócios privados, quando legítima, e eventual economia tributária, não podem ser consideradas como elementos de prejuízo sob pena de violação do ordenamento jurídico pátrio, mormente o direito ao exercício da autonomia privada e liberdade contratual (Art. 170 CF/88).

(...)

Entendo, portanto, que é possível aplicar-se ao atleta de futebol, sob a alegação de uso de imagem, o disposto na Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Ainda, entendo que pode ser aplicado o disposto no art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005 ao caso concreto, por se referir a prestação de *serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural*.

Caso restar vencido na matéria, analiso os pedidos de afastamento da multa qualificada, bem como do aproveitamento dos tributos pagos pela pessoa jurídica.

2. Da multa qualificada

A acusação fiscal entendeu que a interposta pessoa serviu para ocultar fatos geradores ao fisco e beneficiar-se com a redução de tributos a serem recolhidos.

Nesse sentido, a acusação fiscal pautou-se pelo seguinte:

A multa de ofício aplicada corresponde ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), em obediência ao que prevê o § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

A qualificação da multa de ofício se deu a partir da caracterização da intenção do contribuinte de mascarar a natureza de seus rendimentos, através da utilização de interposta pessoa jurídica com o único objetivo de intermediar o recebimento da remuneração, pelo uso de sua imagem no exercício da função de jogador de futebol profissional, sendo que tal prática de evasão fiscal beneficiou ambos os contratantes, com a redução do ônus tributário.

Apesar de FREDERICO CHAVES GUEDES ter informado que não possuía contratos para licenciamento da imagem, ficou comprovado que constituiu uma pessoa jurídica exclusivamente para esse fim. E não restou dúvida de que o verdadeiro contratado nos instrumentos firmados foi o jogador.

Ressalte-se que a principal questão repousa na NATUREZA PERSONALÍSSIMA do objeto dos contratos firmados, de que é titular individual a pessoa física do autuado. Criou-se um artifício de parecer ser o sujeito da relação jurídica, não o jogador de futebol, mas a pessoa jurídica intermediária, motivo por que foi aplicada multa de ofício qualificada.

Verificando as declarações de ajuste anual da pessoa física de Frederico Chaves Guedes constata-se que não são declarados os rendimentos provenientes dos contratos de patrocínio e de uso de imagem celebrados com empresas brasileiras, os quais são incluídos como rendimentos da empresa R. Chaves Empreendimentos Futebolísticos Ltda., da qual é sócio com o irmão. O que chama

a atenção nestes contratos é a tentativa de disfarçar o verdadeiro contratado, que é o Frederico Chaves Guedes, incluindo-o ora como interveniente anuente, ou como atleta, e tornando-o o principal responsável pelo cumprimento do contrato.

Esta operação tem o claro objetivo de enquadrar os rendimentos em uma tributação menos onerosa.

De forma divergente entendo que a natureza personalíssima da autuação possui contornos divergentes sobre a aplicabilidade da Lei em questão. Logo, imputar a multa qualificada ao caso concreto seria em verdade penalizar o contribuinte que em razão da Lei Pele, por meio do seu artigo 87-A, teria autorização legal para ceder a exploração do direito de imagem à terceira pessoa, e que nesse caso foi a pessoa jurídica em que era sócio.

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

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 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".

Em conteúdo didático, produzido pelo jurista Fábio Piovezan Bozza, que já foi Conselheiro deste Tribunal, verifica-se que: "*dolo, fraude ou simulação, refere-se a um conjunto de vícios produzidos intencionalmente pelo contribuinte que, de má-fé, cria uma situação falsa ou de mera aparência e inebria o julgamento do Fisco sobre uma relação tributária já existente, de modo a eliminá-la, reduzi-la ou postergá-la*" (*in Planejamento Tributário e Autonomia Privada. Série doutrina tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, página 199*).

Cumprido esclarecer que, quando há a acusação de uma simulação, existe a *distribuição do ônus da prova*. Nesse sentido, é o que diz o disposto no artigo 9º do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

Art. 9º. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito". Grifou-se.

Em que pese o ônus da prova dos fatos constitutivos do direito ser do interessado/contribuinte, percebe-se que com o dispositivo acima citado o legislador quis que nos casos de caracterização de ilícitos houvesse uma espécie de "*distribuição do ônus da prova*", a fim de que a fiscalização tivesse também que suportar o encargo de provar com elementos indispensáveis à comprovação do ilícito ocorrido.

O jurista Leandro Paulsen abordando o tema, em seu livro que trata sobre a Constituição e o Código Tributário, explica de maneira mais didática, os elementos e premissas necessárias para imputar no auto de infração as características fraudulentas:

"A aplicação de multa qualificada depende da inexistência de dúvida quanto ao caráter doloso da conduta. "... a comprovação da conduta dolosa deve estar cristalina na acusação fiscal. Tomando-se emprestada expressão contida na ementa do Acórdão n. 2202002.106, de 21 de novembro de 2012, o que se quer dizer é que **'O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos'**. Assim é que não basta que se presuma a conduta dolosa, sendo também imprescindível para a aplicação dessa penalidade a produção de prova dessa conduta dolosa por parte da fiscalização. Isso porque já existe uma penalidade (de ofício) para o simples fato de não pagamento de tributo, razão pela qual a aplicação da multa qualificada requer algo mais, por ser, nas palavras de Marco Aurélio Greco, 'a exceção da exceção'. Nesse sentido decidiram os Acórdãos ns. 140200752, 140200753 e 140200754, de 30 de setembro de 2012, bem como os Acórdãos ns. 920200.632, de 12 de abril de 2010, 920100.971, de 17 de agosto de 2010, 330100.557, de 26 de maio de 2010, e 1402001.180, de 10 de dezembro de 2012. **Outrossim, tal necessidade de comprovação decorre também da previsão do art. 112 do CTN, que determina interpretação mais favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou comina penalidade, conforme anteriormente analisada, de sorte que nas situações que houver qualquer dúvida quanto à intenção ou a conduta do contribuinte, esse não pode sofrer a penalidade em sua modalidade qualificada.**" (COVIELLO FILHO, Paulo. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. RDDT 218/130, nov/2013). *Grifou-se.* (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; 2015. pág. 882/883)"

Por outro lado, observa-se outras autuações que tiveram o mesmo objeto da presente autuação que não ocorreram a aplicação da multa qualificada, a exemplo do processo 19515.721818/2012-30, que ao mesmo caso concreto foi realizada a mesma operação, e não houve agravamento da multa imposto.

Ainda, existem precedentes para retirar a qualificadora da multa perante o CARF:

Numero do processo: 15540.720073/2014-95

Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara
Seção: Segunda Seção de Julgamento
Data da sessão: 04/12/ 2019
Data da publicação: 07/02/2020

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2010, 2011

DIREITO DE IMAGEM. PESSOA FÍSICA. EXPLORAÇÃO. RENDIMENTOS. TRIBUTAÇÃO. **Salvo exceções expressamente previstas e lei, os rendimentos recebidos pela exploração do direito de imagem são tributados na pessoa física do seu titular.**

CONDUTA DOLOSA. AUSÊNCIA. MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO. Não restando comprovada a conduta dolosa do contribuinte no sentido de retardar ou impedir a ocorrência do fato gerador ou o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária, não cabe a qualificação da multa de ofício.

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PRÓPRIOS. CRÉDITOS CONTRA A FAZENDA. CRÉDITOS DE TERCEIROS. VEDAÇÃO. O contribuinte pode compensar débitos tributários próprios com créditos líquidos e certos que possuir contra a Fazenda Pública, sendo vedada a compensação com créditos de terceiros.

Diante de posições divergentes, ainda que em grande número de julgados no sentido de manter a autuação em mesmo caso dos autos, entendo que o simples fato da utilização da empresa interposta, após apuração mais detalhada do presente caso, entendo não ser fator com elemento suficiente a permitir a qualificadora da multa de ofício.

Assim, afasto a aplicação da multa qualificada.

3. DO APROVEITAMENTO DOS VALORES PAGOS PELA PESSOA JURÍDICA E RECLASSIFICADOS NA PESSOA FÍSICA.

No caso de restar vencido, analiso também o pedido de aproveitamento de tributos.

O recorrente requereu, subsidiariamente, que os tributos pagos pela pessoa jurídica deveriam ser compensados, no caso de procedência do lançamento.

Existem precedentes do CARF para possibilitar o aproveitamento dos pagamentos dos tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas, em casos semelhantes. Senão vejamos a conclusão no Acórdão 2202-004.869, de relatoria do Conselheiro e Presidente da 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária Ronnie Soares Anderson, assim transcrito:

(...)

No que tange à possibilidade de dedução dos valores pagos pela Oildrive a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins do montante de IRPF lançado, assiste razão ao recorrente.

Partilha-se do entendimento já consolidado no âmbito do CARF conforme o qual, em casos similares ao ora enfrentado, devem ser aproveitados os tributos já pagos pela pessoa jurídica verificada como sendo mera interposta pessoa do verdadeiro titular dos rendimentos de pessoa física. Trata-se de uma única capacidade contributiva, e as receitas oneradas pelos tributos da legislação atinente às pessoas jurídicas consubstanciam-se de fato, em rendimentos e proventos da pessoa física do recorrente, consoante a reclassificação promovida pela autoridade lançadora verificou, e que já foram parcialmente onerados por tributos federais.

Tendo em vista tais constatações, a não consideração desses tributos como compensáveis constituiria-se em locupletamento indevido da Fazenda Pública, caso de todo denegada no âmbito administrativo. E, se condicionada à posterior formulação de pedido de restituição por parte da pessoa jurídica, possivelmente implicaria violação ao princípio da eficiência e da duração razoável do processo, podendo acarretar, inclusive, em decadência do direito creditório correspondente.

Tem-se por bastante felizes e pertinentes as seguintes considerações do relator do Acórdão nº 9202-002764, j. 06/08/2013, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, as quais peço a devida vênica para transcrever: Entendo que, tendo sido desconsiderada a validade de um ato simulado, devem ser também desconsiderados todos seus efeitos e buscados os efeitos do ato dissimulado. Ora, a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica, referentes à atividade que de acordo com a própria fiscalização não teria sido por ela exercida, é uma mera consequência lógica e necessária ao lançamento. De outra forma, penso que não realizar a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica aos valores devidos pela pessoa física, decorrentes da mesma atividade, seria uma incoerência interna, desconsiderando-se somente uma parte do ocorrido.

Na mesma senda, tem-se, dentre vários outros, os Acórdãos nos 9202-002451, j. 08/11/2012, 9202-002451, j. 08/11/2012, 106-14244 (j. 20/10/2004), 9202-003.665 (j. 09/12/2015), 9202-004.458 (j. 23/11/2016), 2402-005.703 (j. 15/03/2017), e 2202-004.008 (j. 04/07/2017).

De igual forma o Acórdão 2402-005.703, de 15 de março de 2017, da 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, da 2ª Seção, em caso semelhante ao dos autos, permitiu o aproveitamento/compensação dos tributos pagos pela empresa utilizada na contratação do direito de imagem do atleta:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

(...)

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.

Entendo que nesse caso, a situação é peculiar e remonta uma interpretação específica para o pleito da recorrente, que guarda razão lógica de procedimento administrativo, já que decorre do mesmo fato gerador: pagamentos feitos à pessoa jurídica e repassados à pessoa física, e que, portanto, possibilitam a compensação dos tributos pagos na PJ.

Conclusão

Voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Se vencido, voto por dar parcial provimento para afastar a multa qualificada e permitir a compensação dos tributos recolhidos na pessoa jurídica e reclassificados na pessoa física.

Assinado Digitalmente

FLAVIA LILIAN SELMER DIAS (Relator WESLEY ROCHA)

VOTO VENCEDOR

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Redatora designada.

Merece respeito o voto do relator mas diverjo das conclusões quanto ao cancelamento do lançamento que envolve as omissões de rendimentos, na pessoa física do jogador de futebol, dos valores pagos pelo clube de futebol Fluminense, através da pessoa jurídica R. CHAVES, e dos outros contratos firmados pela R.CHAVES com contratantes não empregador, no que diz respeito à cessão dos direitos de imagem do atleta, ora recorrente.

Trago como paradigma as discussões realizadas no processo relativo ao também jogador de futebol do Clube Fluminense, DARIO L CONCA, em período similar, que também possuía contrato de licenciamento do direito de uso do nome, voz e imagem com a UNIMED RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO - UNIMED., firmado com a DARIO L CONCA EMPREENHIMENTO DESPORTIVO LTDA – DLC, da qual era sócio.

No primeiro julgamento do Recurso Voluntário em 2017, a turma 2201 deste Conselho, por maioria de votos, deu provimento ao recurso, cancelamento o lançamento, por

entender que o direito de imagem decorrente do direito de personalidade, no aspecto patrimonial, pode ser explorado mediante pessoa jurídica.

A Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial que foi admitido e julgado através do Acórdão nº 9202007.322, em 2018, reformando a decisão da câmara baixa para apontar que os rendimentos em virtude de exploração de direito personalíssimo, vinculados ao exercício da atividade desportiva, devem ser tributados na declaração da pessoa física, e determinou o retorno do processo para a turma de origem apreciasse as demais matérias.

Em nova decisão, a turma 2201 decidiu por maioria de votos negar provimento ao recurso voluntário através do Acórdão nº 2201-009.544, de 2021.

Assim como no caso ora em análise, o lançamento em ambos decorre de omissão de rendimentos que deveriam ter sido informados na pessoa física, de contratos firmados entre o clube de futebol Fluminense e as pessoas jurídicas constituídas pelos atletas (DLC e R CHAVES) para explorar o direito de imagem, voz e nome. E outros contratos celebrados com outras pessoas jurídicas que não o clube de futebol, em especial cita-se a UNIMED Rio (CNPJ 42.163.881/0001-01), firmado com as pessoas jurídicas constituídas pelos atletas (DLC e R CHAVES).

Nos dois casos o ponto central da lide é a questão se poderia haver a cessão dos direitos de imagem, considerando que são personalíssimos, para a pessoa jurídica criada e assim permitir a exploração com a intermediação da pessoa jurídica, junto ao próprio clube e os outros contratantes.

Sobre o tema trago a decisão da Câmara Superior quando analisou o processo relativo ao jogador DARIO (Acórdão nº 9202007.322), prolatado em 2018

Sobre a cessão do direito de imagem, convém distinguir duas situações que embora bem diferentes, são muitas vezes referidas indistintamente como cessão de direito de imagem: uma é a cessão do direito de uso da imagem (para fins publicitários, por exemplo) mediante remuneração ao seu titular; a outra é a **cessão dos direitos de exploração econômica (comercialização) da imagem de uma pessoa por outra pessoa, física ou jurídica**. Quanto à primeira, não há controvérsia. **O que se discute é a possibilidade jurídica da segunda situação**.

Depois de uma análise sobre as pessoas, física e jurídica, que são contribuintes do imposto de renda, conclui:

De tudo o que foi acima exposto, podemos concluir que são contribuintes **do imposto de renda como pessoas jurídicas** as firmas individuais e as sociedades, inclusive as sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas, registradas ou não, que **obtiverem renda produzida pelo exercício de atividade civil ou comercial com o objetivo especulativo de lucro** ou, no caso das sociedades civis, em decorrência do exercício regular da profissão regulamentada, sendo este, o lucro (real, presumido ou arbitrado) e não outro tipo de renda qualquer, a base de cálculo do imposto; são contribuintes pessoas físicas, tributadas como tal, as pessoas naturais que auferem rendimentos e proventos diversos, **que não sejam**

produto do exercício regular de atividade comercial ou especulativa de lucro, como rendimentos do trabalho assalariado, exercício individual de profissão ou aqueles produzidos pela prestação de serviços não comerciais.

Sobre o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, pontua que não se aplica:

O art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005 criou uma exceção à regra geral, espécie de ficção jurídica, ao definir que:

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

Tal dispositivo, todavia, refere-se especificamente aos serviços intelectuais, o que, por certo, **não compreende a remuneração pela cessão do uso do direito de imagem. Cessão de uso de imagem não se confunde com prestação de serviço, mas de exploração por terceiro de um patrimônio pessoal.**

E aponta que a exploração do direito de imagem só pode ser feita na pessoa física do atleta:

Também não se pode afirmar que a cessão do direito de imagem pelo seu titular configure atividade de natureza mercantil, com fim especulativo de lucro. A imagem é atributo pessoal o qual dela não pode ser separado. Assim como **os serviços personalíssimos não pode ser objeto de exploração comercial com o fim especulativo de lucro.** É o caso, a propósito, da atividade de jogador de futebol, que só pode ser exercida pela pessoa física do atleta, jamais por uma pessoa jurídica. Em regra, portanto, a **remuneração pelo uso do direito de imagem é rendimento da pessoa física do seu titular.**

Faz uma pontuação das alterações da legislação sobre o tema da exploração do direito de imagem:

Tratando-se especificamente de atletas profissionais, o **art. 87-A, da Lei nº 9.615, de 1998 (Lei Pelé)**, introduzido pela Lei nº 12.395, **de 2011** e, posteriormente, o parágrafo único do mesmo artigo, introduzido pela Lei nº 13.155, **de 2015**, disciplinaram a cessão do direito de uso da imagem, nos seguintes termos:

Art. 87-A. O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo. (Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011).

Parágrafo único. Quando houver, por parte do atleta, a cessão de direitos ao uso de sua imagem para a entidade de prática desportiva detentora do

contrato especial de trabalho desportivo, o valor correspondente ao uso da imagem não poderá ultrapassar 40% (quarenta por cento) da remuneração total paga ao atleta, composta pela soma do salário e dos valores pagos pelo direito ao uso da imagem. (Incluído pela Lei nº 13.155, de 2015)

Aqui vale a ressalva, feita no início deste voto. O dispositivo **trata da cessão do direito de uso da imagem pelo atleta mediante remuneração** a este, e **não de cessão de direito de exploração comercial da imagem**.

Sobreveio, então, a Lei nº 12.441, **de 2011**, que acrescentou **o art. 980-A à Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil)** que no seu parágrafo quinto contempla a possibilidade de cessão do direito de imagem, aí sim, para **fins de exploração comercial desta, a empresa individual de responsabilidade limitada – EIRELI**.

Confira-se:

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

[...]

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

Parece, portanto, que, **a partir da vigência do § 5º, do art. 980-A do novo Código Civil, há fundamento legal para a cessão do direito de exploração econômica do direito de imagem por pessoa jurídica, com a condição de que esta seja uma EIRELI**. Ocorre que **tal dispositivo não se aplica ao caso sob análise**, a um, porque a empresa Dario L. Conca Empreendimentos Desportivos Ltda. **não é uma EIRELI**, a dois, porque os fatos geradores objeto do lançamento **ocorreram nos anos de 2010 e 2011 (até julho)** e a Lei nº 12.441, é de 11 de julho de 2011, portanto, inaplicável ao caso.

Assim, salvo no caso de cessão de direito de imagem a uma EIRELI, a remuneração pelo uso do direito de imagem do atleta profissional **é rendimento da pessoa física, independentemente de, formalmente, os valores terem sido pagos a uma pessoa jurídica**, como neste caso. Isto é, a **eventual cessão do direito de exploração da imagem por pessoa jurídica não mudaria a natureza dos rendimentos decorrentes da remuneração**.

A decisão considera que, ainda que se possa admitir, por argumentação, que além da forma societária de EIRELI, pudesse haver essa exploração por outra forma societária, no caso

concreto, os termos do contrato demonstrariam o intuito de único de obter uma tributação mais favorecida.

Ainda que não fosse este o caso, isto é, ainda que se admitisse que, no caso de cessão de exploração de direito de imagem por pessoa jurídica, a forma como a operação foi realizada neste caso revela que **foi criada uma situação absolutamente artificial, com o único propósito de desfrutar dos benefícios de uma tributação mais favorecida.**

Com efeito, conforme descrito linhas acima, o contrato de cessão de direito de imagem **está estreitamente relacionado com o contrato do atleta com o Clube Fluminense do qual é parte integrante.** Não se trata em absoluto de negócios autônomos.

O contrato de **cessão de direito firmado entre a Unimed e a empresa está indissociavelmente relacionado ao contrato da pessoa física do Contribuinte com o clube, figurando a empresa Unimed, patrocinadora do clube, como mera intermediária.** As cláusulas do contrato de cessão do direito de imagem a seguir não deixam margem a dúvida sobre este ponto:

Cláusula Décima Quarta

*Na hipótese de o ANUENTE/**ACEITANTE voluntariamente romper o vínculo de emprego que mantém com o Fluminense Football Club, durante o período de vigência do presente contrato, ou naquela da CONTRATADA rescindir essa vença, estando ela em vigor, em quaisquer desses casos, esta última fica sujeita ao imediato pagamento de multa correspondente ao somatório das importâncias já pagas pela CONTRATANTE, a título de remuneração do objeto deste instrumento e as demais despesas realizadas por esta com o licenciamento relativo ao ANUENTE/ACEITANTE, inclusive com a assessoria negocial eventualmente contratada para celebração da licença objeto deste instrumento.***

Cláusula Décima Quinta

*A CONTRATANTE **poderá rescindir a presente contratação independentemente de qualquer aviso ou notificação, judicial ou não, na hipótese do vínculo de emprego do ANUENTE/ ACEITANTE, como atleta profissional de futebol ser suspenso ou vir a ser rescindido pelo Fluminense Football Club.***

Ou seja, embora o contrato de cessão de uso do direito de imagem seja entre a UNIMED e a empresa Dario L. Conca Empreendimentos Desportivos Ltda. **a vigência do contrato depende da relação de emprego entre o Clube e a pessoa física do atleta.** Isto é, embora alegadamente cedido o direito de imagem à empresa para sua exploração econômica, **esta exploração econômica não pode ocorrer sem a ação do seu titular, a pessoa física.**

É sabido, até porque que a Lei nº 9.611, de 1998 disciplina a matéria, que os contratos entre clubes e jogadores de futebol envolve a cessão a este do uso do direito de imagem, em razão, dentre outras coisas, do fato de o atleta envergar uniforme com a veiculação de marcas comerciais, pelas quais o clube é remunerado. No presente caso, **o contrato do atleta não envolveu o pagamento de qualquer valor a esse título, que foi substituído pelo contrato do clube com a empresa.**

Nessas condições, seja **pela impossibilidade jurídica da cessão do direito de imagem para exploração comercial por terceiros, seja porque a cessão do direito de imagem está diretamente associada à relação de emprego do atleta com o clube Fluminense,** conluo que os valores pagos pela UNIMED à empresa Dario L. Conca Empreendimentos Desportivos Ltda. **constituem rendimentos da pessoa física do contribuinte.**

No caso do jogador FREDERICO, a mesma cláusula que restringe o contrato durante a atuação do jogador junto ao clube de futebol Fluminense, está presente:

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 correspondente ao somatório das importâncias líquidas já pagas pela CONTRATANTE, a título da remuneração do objeto deste instrumento.

Parágrafo Único

Para fins de compreensão da disposição prevista no *caput* desta cláusula, entende-se por importâncias líquidas aquelas pagas à CONTRATADA pela CONTRATANTE, deduzidos os impostos e as contribuições legais incidentes sobre a presente relação.

(Handwritten initials: MR, M, I, A)

Cláusula Décima Terceira

Na hipótese de extinção do vínculo de emprego firmado entre o ANUENTE ACEITANTE e o Fluminense Football Club e/ou do contrato de licenciamento de uso nome, apelido, voz e imagem desse atleta firmado entre a CONTRATADA e essa mesma agremiação desportiva, em quaisquer desses casos por culpa exclusiva do Fluminense Football Club, o presente contrato será automaticamente rescindido de pleno direito, sem necessidade de qualquer aviso ou notificação, ficando a CONTRATANTE obrigada a pagar à CONTRATADA a multa prevista na Cláusula Décima Segunda.

Cláusula Décima Quarta

A presente contratação estará rescindida, independentemente de qualquer aviso ou notificação, judicial ou não, na hipótese do vínculo de emprego do ANUENTE ACEITANTE, como atleta profissional de futebol, com o Fluminense Football Club, vir a ser suspenso ou rescindido, em razão de transferência à outra agremiação desportiva ou sociedade a esta equivalente, em caráter provisório ou permanente.

Estará rescindida, ainda, independentemente de qualquer aviso ou notificação, judicial ou não, na hipótese do vínculo de emprego do ANUENTE ACEITANTE, como atleta profissional de futebol, ser suspenso ou vir a ser rescindido por justa causa pelo Fluminense Football Club.

Em quaisquer desses casos, o ANUENTE ACEITANTE e a CONTRATADA ficam solidariamente sujeitos ao imediato pagamento de multa correspondente àquela fixada na cláusula Décima Primeira.

Ou seja, as argumentações que embasaram a decisão da Câmara Superior, aplicam-se perfeitamente ao caso aqui em análise.

Trago também o voto vencido do Conselheiro João Maurício Vital, em um processo que também trata da cessão do direito de imagem através de pessoa jurídica, de atleta de futebol profissional. O relator foi vencido tão somente quanto a possibilidade de compensação dos pagamentos feitos na pessoa jurídica com os lançamentos feitos na pessoa física, Acórdão desta turma é de nº 2301-010.055, proferido em 2022, em período que eu já fazia parte desta turma não estava presente. Concordo com os argumentos do Relator, reforçado pela Declaração de voto do Conselheiro Maurício Timm do Valle, sobre a impossibilidade de enquadrar a atividade de jogador de futebol como de natureza artística, cultural ou científica.

Voto do Relator

Inicialmente, entendo que não se aplica ao atleta de futebol, sob a alegação de uso de imagem, o disposto na Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, que trata de direitos do autor sobre obras. O autor é definido, no art. 7º, como a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica. Portanto, no caso dos autos, o atleta de futebol, em relação a essa atividade, **não se reveste da condição de autor, pois não se está a defender o direito patrimonial sobre uma produção literária, artística ou científica.** Destaque-se que, no seu art. 4º, a lei estabelece que a interpretação dos negócios jurídicos sobre direitos autorais deve ser restritiva.

De igual modo, entendo que **não se aplica, ao caso, o disposto no art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, por se referir a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural.** Percebo que a **atividade de atleta de futebol não equivale a uma produção intelectual para o tratamento legal.** No mesmo sentido, o STJ já se manifestou, incidentalmente, quanto à atividade intelectual, que abrange as atividades científicas, literárias ou artísticas (REsp 1.227.240). Coaduno, neste ponto, com a inteligência do voto vencedor do Acórdão nº 2401-005.938:

Não há dúvida que a exploração do direito de imagem de um jogador de futebol, além de não ter natureza de prestação de serviço intelectual, não possui natureza científica nem artística, sendo cristalino esse entendimento. E mais: a exegese sistemática não nos permite vislumbrar a natureza cultural da exploração do direito de imagem de um jogador de futebol, ainda que esse esporte faça parte da cultura de nosso povo. Isto porque da leitura dos arts. 215 e 217 da própria Constituição Federal, tem-se clara a distinção entre cultura e desportos.

Excluída a possibilidade de aplicação, às atividades desportivas, do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, resta a aplicação da norma de tributação de pessoas físicas aos rendimentos recebidos pelo exercício pessoal dessas atividades.

Declaração de voto

Em que pese a afirmação sentido de que haveria uma distinção entre as vertentes patrimonial e moral dos direitos de imagem, e que a primeira seria passível de transferência para exploração por parte de terceiros, nota-se que a referida tese não se sustenta para os fins pretendidos pelo recorrente - quais sejam, o reconhecimento da validade da tributação sobre a renda realizada na pessoa jurídica. Isso se deve ao fato de que **os dispositivos legais citados não tem o condão de alterar o sujeito passivo da obrigação tributária ora analisada quando consideradas todas as circunstâncias do caso concreto.**

Sobre o art. 90, § 2º, da Lei nº 9.610/1998, foram precisas as observações do relator no sentido de que não se aplica aos presentes autos. Isso porque se trata dos direitos de autor sobre sua obra, sendo que **o jogador de futebol não poderia ser interpretado como criador de obra científica, artística ou literária** (art. 7º) - ainda mais ao se considerar o que prescreve o art. 4º do mesmo diploma: *“Interpretam-se restritivamente os negócios jurídicos sobre os direitos autorais”*.

De outro lado, o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 prescreve o seguinte:

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.

A constitucionalidade do referido dispositivo foi confirmada com a ADC nº 66, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, cuja ementa é a seguinte:

EMENTA: AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. REGIME JURÍDICO FISCAL E PREVIDENCIÁRIO APLICÁVEL A PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, INCLUINDO OS DE NATUREZA CIENTÍFICA, ARTÍSTICA E CULTURAL. COMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL. LIVRE INICIATIVA E VALORIZAÇÃO DO TRABALHO. LIBERDADE ECONÔMICA NA DEFINIÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A comprovação da existência de controvérsia judicial prevista no art. 14 da Lei n. 9.868/1999 demanda o cotejo de decisões judiciais antagônicas sobre a validade constitucional na norma legal. Precedentes. 2. É constitucional a norma inscrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005.

(ADC 66, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 21/12/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-053 DIVULG 18-03-2021 PUBLIC 19-03-2021).

Veja-se que o referido jugado firma o posicionamento da Corte Constitucional no sentido de que a referida norma é compatível com a Carta Maior, especialmente por dar concretude aos princípios da livre iniciativa e da liberdade econômica, sem oferecer riscos ou causar lesões aos princípios e normas referentes aos direitos laborais. Entretanto, vale dizer que **o julgado não versa em momento**

algum sobre a possibilidade de que a atividade do atleta profissional, ou mesmo a exploração de seus direitos de imagem, possam ser interpretadas como de natureza científica, artística ou intelectual.

Veja-se que, no caso do Acórdão nº 2403.002.722, de 10/09/2014, da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, **foi decidido que a atividade do técnico e da comissão técnica de futebol, por ocupar-se majoritariamente da transmissão de conhecimentos específicos quanto às regras e funcionamento do referido esporte para os jogadores, poderia ser considerada de natureza intelectual** para fins de aplicação do art. 129 da Lei em comento. **Porém, este não é o caso dos autos, já que a atividade do atleta profissional não envolve a mesma característica intelectual, focando-se na prática do esporte.**

Como destacado pelo relator, há precedente em que o STJ, de forma incidental, **rechaçou a inclusão da atividade em questão entre aquelas mencionadas pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005 (REsp 1.227.240).** Igualmente, como consta do Acórdão nº 2401-005.938, de 16/01/2019, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, **a CF faz distinção explícita entre “cultura” e “desportos”.**

Ainda que se alegue a pretensa desvinculação entre a atividade do atleta e a exploração de seus direitos de imagem, como se ator ou artista fosse, não assiste razão a tal argumento. **É certo que a participação do contribuinte em trabalhos midiáticos ou de publicidade decorrem justamente da sua condição de jogador de futebol, e não de suposto ofício artístico, científico ou cultural. Assim, não há dúvidas quanto a impossibilidade de aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005.**

(grifei)

Também concordo com o argumento do relator sobre a impossibilidade de aplicação do art. 87-A da Lei nº 9.615, de 1998, Lei Pelé:

Entendo que aplicação do art. 87-A da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998 - Lei Pelé , **não pode ser invocado para excluir a tributação da pessoa física.** A uma, **porque não se trata de norma tributária, mas de diploma legal destinado a regular o desporto; a duas, porque não pode contrariar o que dispõe o CTN, norma de natureza constitucional complementar, quanto à tributação da renda.**

O CTN define renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos . Ora, **a entender que os valores recebidos pelo atleta derivariam dos serviços profissionais prestados ao clube, estaríamos diante de rendimentos do trabalho; se, porém, se entendesse que os valores derivariam da exploração de sua imagem, estaríamos diante de rendimentos provenientes do capital.** Em qualquer caso, **trata-se de renda.** Mesmo **os valores pagos em razão da exposição da imagem do atleta de futebol são, a rigor, rendimentos da pessoa física de caráter personalíssimo, razão pela qual a intervenção de pessoas**

jurídicas não pode ser oposta à Fazenda Pública para redirecionar a obrigação tributária, como bem dispõe o art. 123 do CTN.

Pois bem, o CTN estabelece que o contribuinte do imposto de renda **é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica, se a lei não atribuir essa condição a outrem.** No presente caso, **a despeito do aparato constituído para desviar a tributação, o titular da disponibilidade e único beneficiário dos rendimentos foi o profissional que exerceu a atividade pessoal ao clube contratante.**

Ainda sobre o tema, cito outra decisão da CSRF, no Acórdão nº 9202-007.468, proferida em 2019, quando analisou a situação do ponto de vista do clube de futebol GRÊMIO FOOTBALL PORTO ALEGRENSE.

Já o art. 87-A da Lei Pelé prescreve que:

Art. 87-A. O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo. (Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011).

Parágrafo único. Quando houver, por parte do atleta, a cessão de direitos ao uso de sua imagem para a entidade de prática desportiva detentora do contrato especial de trabalho desportivo, o valor correspondente ao uso da imagem não poderá ultrapassar 40% (quarenta por cento) da remuneração total paga ao atleta, composta pela soma do salário e dos valores pagos pelo direito ao uso da imagem. (Incluído pela Lei nº 13.155, de 2015).

Nesse ponto, estou de acordo com as seguintes observações do relator:

Entendo que aplicação do art. 87-A da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998 - Lei Pelé, não pode ser invocado para excluir a tributação da pessoa física. A uma, porque não se trata de norma tributária, mas de diploma legal destinado a regular o desporto; a duas, porque não pode contrariar o que dispõe o CTN, norma de natureza constitucional complementar, quanto à tributação da renda.

O CTN define renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Ora, a entender que os valores recebidos pelo atleta derivariam dos serviços profissionais prestados ao clube, estaríamos diante de rendimentos do trabalho; se, porém, se entendesse que os valores derivariam da exploração de sua imagem, estaríamos diante de rendimentos provenientes do capital. Em qualquer caso, trata-se de renda. Mesmo **os valores pagos em razão da exposição da imagem do atleta de futebol são, a rigor, rendimentos da pessoa física de caráter personalíssimo, razão pela qual a intervenção de pessoas jurídicas não pode ser oposta à Fazenda Pública para redirecionar a obrigação tributária, como bem dispõe o art. 123 do CTN. Pois bem, o CTN estabelece que o contribuinte do imposto de renda é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica, se a lei não atribuir essa condição a outrem. No presente caso, a despeito do aparato constituído para desviar a tributação, o titular da**

disponibilidade e único beneficiário dos rendimentos foi o profissional que exerceu a atividade pessoal ao clube contratante.

Nesta situação, o lançamento é visto sob outra perspectiva, o sujeito passivo é o empregador que, por ter declarado os pagamentos feitos ao atleta como rendimento de trabalho assalariado, deixou de recolher as contribuições previdenciárias incidentes. O Acórdão está assim ementado:

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM. ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. AUSÊNCIA DE PREVISÃO DE EXCLUSÃO DO CONCEITO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA.

Integram o salário de contribuição do atleta profissional de futebol e equipe de futebol os rendimentos **auferidos a título de direito de imagem, por se constituir em verba remuneratória, independente do título e da forma de percepção da renda. As verbas pagas a título de cessão de imagem integram o salário de contribuição** pois não se enquadram nas exceções previstas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

(grifei)

A conclusão do voto do redator designado está sedimentada no Acórdão nº 2401-01.617, de 2011 que destaca que o direito de imagem está relacionado diretamente ao contrato de trabalho, razão pela qual o pagamento gera a obrigação de recolhimento de contribuição previdenciária:

Acórdão nº 2401-01.617, de 2011

É indubitoso que os contratos de cessão de direito de imagem **têm sua existência dependente de um contrato de trabalho. A utilização da imagem do atleta profissional pelo clube para o qual trabalha somente tem razão de existir até o momento em que o mesmo está prestando os seus serviços ao mesmo.**

Pesquisando a jurisprudência trabalhista sob o tema, vejo que o entendimento desse julgador está em consonância com a mesma, como se pode ver do julgado do Tribunal Superior do Trabalho, cuja ementa transcrevo:

ATLETA PROFISSIONAL. FUTEBOL. LEI PELÉ. DIREITO DE ARENA. DIREITO DE IMAGEM. NATUREZA JURÍDICA. A jurisprudência desta Corte tem se inclinado no sentido de atribuir natureza de remuneração às parcelas em discussão qual seja direito de imagem e direito de arena, de forma semelhante às gorjetas, que também são pagas por terceiros. **Nos termos do art. 42 § 1º da Lei 9.615/1998 (Lei Pelé), pertence à entidade desportiva empregadora, o direito de autorizar a transmissão de imagem de eventos desportivos, de cuja arrecadação é destinado 20% a ser distribuído entre os atletas que participarem dos eventos. Por essas razões a parcela recebida pelo atleta e esse título tem natureza salarial.** Todavia, adotando-se por analogia a diretriz da Súmula 354 deste Tribunal, os valores correspondentes aos direitos de imagem e de arena compõem o salário apenas para fins de cálculo do FGTS, do 13º salário e das

férias. BICHOS. NATUREZA JURÍDICA. Não demonstrada divergência jurisprudencial.

Recurso de Revista de que não se conhece.

Processo: RR 1630065.2004.5.03.0106 Data de Julgamento: 02/09/2009, Relator Ministro: João Batista Brito Pereira, 5ª Turma, Data de Divulgação: DEJT 25/09/2009.

(...)

Destaca também o Acórdão nº 2402-00.283, de 2009, sobre a natureza dos valores pagos à título do uso do direito de imagem:

Acórdão nº 2402-00.283, de 2009

Além disso, a utilização de contratos de cessão de uso de imagem como forma de mascarar remuneração tem sido reconhecida pela doutrina, conforme se verifica nos dizeres de Luiz Antonio Grisard.

(...)

O artifício utilizado pelos clubes, ao nosso ver, **constitui-se 'como clara evasão fiscal, uma vez que os envolvidos utilizam-se de urna manobra jurídica com o simples objetivo de infringir a legislação fiscal após a verificação da hipótese de incidência.**

(...)

No mesmo sentido leciona Rodrigo Santa Helena.

O direito à imagem do atleta profissional foi um dos modos escolhidos para servir de meio fraudulento ao contrato de trabalho, por parecer aos clubes que, desta forma, poderiam continuar oferecendo altos salários para alguns de maneira menos custosa, pois encargos trabalhistas e previdenciários seriam minorados, resultado da baixa remuneração oficialmente constante da carteira de trabalho. Os dirigentes agem da seguinte forma: **alegando impossibilidade de fornecer uma remuneração maior, com menor carga tributária e um mundo de vantagens ao empregado, solicitam a este que constitua uma empresa, normalmente no próprio nome do atleta e, então, uma quantia bem maior do que o salário constante na carteira de trabalho é pago a esta empresa, sob a denominação de "contrato de direito de imagem",** o qual o clube se desonera de diversos encargos, enquanto o atleta, achando que faz um bom negócio, não sabe que está abrindo mão de diversos direitos e valores, como por exemplo, o 13º salário, que não será pago considerando os valores que são alcançados à empresa do atleta.

(..)

(...)

Portanto, mesmo que **originalmente o contrato de licença de uso de imagem pactuado entre a entidade de prática desportiva e o atleta profissional de futebol seja de natureza civil, se na realidade o que acaba ocorrendo é um meio**

defraude, o que na maioria das vezes assim se apresenta, pois as quantias oferecidas a este título são quase que constantemente muito superiores ao salário que consta na carteira de trabalho, indubitavelmente será revertido este contrato para o âmbito trabalhista pela aplicação do princípio ora explicitado, juntamente com o art. 9º da CLT, refletindo esta verba em todas as parcelas a que fizer jus o empregado atleta.

Resta evidente que a conduta adotada pela recorrente visa dissimular salários e conforme ensina Mauricio Godinho Delgado "há figuras que não tem originalmente ligação salarial, mas que, em virtude de uma conformação ou utilização fraudulenta no contrato relação empregatícia, passam a ser tratadas como salário: são parcelas salariais dissimuladas

E conclui que para classificar os pagamentos à título de cessão de imagem, não é necessário comprovar qualquer conduta dolosa por parte do empregador.

Por fim, entendo pertinente que se esclareça que **não há que se comprovar simulação para que os valores pagos a título de direito de imagem componham o conceito de salário de contribuição.** O que deve restar demonstrado, assim, como bem o fez a autoridade fiscal, é que **os valores tem correlação com o contrato de trabalho, ou prestação de serviços nestas condições.** Observe que o voto vencedor do acórdão recorrido, negou provimento ao recurso em relação as caracterizações de vínculo de emprego, o que reforça justamente **a correlação do direito de imagem percebido, com as prestações de serviços com o trabalho dos atletas e profissionais da equipe.** Quanto a esta matéria, entendo que também razão assiste ao recorrente.

As conclusões apresentadas pelos paradigmas reproduzidos da CSRF apontam que, se a vinculação do direito de imagem está estritamente relacionada ao contrato de trabalho que o atleta tem com o clube de futebol, independentemente do modo que ocorra a formalização destes pagamentos, é certo que eles decorrem do trabalho assalariado que ele presta ao clube e, nestes termos, devem ser tributados na pessoa física do atleta, como rendimentos recebidos em razão do trabalho laboral.

A figura da pessoa jurídica constituída pelo atleta junto com seu irmão, na forma de sociedade limitada (R. CHAVES), no que diz respeito aos pagamentos decorrentes da cessão do direito de imagem vinculado à sua atividade do atleta no clube de futebol, teve por finalidade tão somente servir de barreira ficta de modo a mascarar o efetivo sujeito passivo da obrigação tributária, a pessoa física do atleta, e encobrir a ocorrência do fato gerador real, a percepção de parcela de remuneração decorrente do contrato de trabalho.

Neste contexto, não tem relevância ao caso se o contrato firmado era com o próprio clube de futebol ou com o patrocinador do time, por exemplo UNIMED RIO, pois todos dependiam diretamente da atuação do atleta como jogador no clube Fluminense.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por manter o lançamento dos valores despendidos tanto pelo empregador, clube Fluminense, como pelos créditos despendidos pelos outros contratos com não empregador.

Assinado Digitalmente

FLAVIA LILIAN SELMER DIAS

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade

Com a devida *venia* a este Colegiado, venho deixar consignado, expressamente, o meu posicionamento em relação ao julgado, especificamente, na parte em que, por voto de qualidade, entendeu-se por manter os créditos de imposto de renda, constituídos sobre os valores despendidos por não empregadores, no qual fui vencida juntamente com o Conselheiro Relator Wesley Rocha, mas por motivos diferentes.

Nesse sentido, esclareço que as razões de meu entendimento pelo cancelamento dos autos em relação aos créditos de imposto de renda, constituídos sobre os valores despendidos por não empregadores, divergem das razões de meu colega Relator, motivo pelo qual, faço uso desta declaração.

Da documentação constante dos autos, a meu ver, entendo que para a análise da questão tributária, é imperiosa a compreensão prévia da natureza jurídica dos contratos celebrados, que foram objeto da fiscalização e resultaram na lavratura do auto de infração para cobrança do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, ocorridos nos anos-calendário de 2010 a 2012 – exercícios 2011 a 2013.

No caso dos autos, entendo que restaram configurados contratos com dois tipos de natureza jurídica: (i) uma primeira, referente à relação contratual com vínculo empregatício entre o contribuinte (pessoa física atleta) e o clube de futebol, que se traduz em verdadeira relação empregatícia; (ii) uma segunda relação contratual entre a empresa R. CHAVES EMPREENDIMENTOS FUTEBOLÍSTICOS LTDA., detentora dos direitos de imagem do contribuinte pessoa física- atleta, Sr. Frederico, que na condição de empresa licenciante detentora dos direitos de imagem que lhe foram cedidos pelo citado atleta, firmou contratos de prestação de serviços de “licenciamento uso de direito de imagem” com empresas terceiras, ora licenciadas.

Nesse sentido, deixo expresso que não concordo com o entendimento do I. Relator no sentido de que os contratos de cessão de imagem entre a empresa R. CHAVES e terceiros, apesar de não terem vínculo empregatício, não se qualificam como “atividade desportiva permitindo que atividades praticadas pelo atleta de futebol pudesse ser considerada também uma atividade cultural e, logo, plenamente cabível a aplicação do art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005 no caso em análise.”

Em que pese o respeitável voto do I. Relator, minhas razões de decidir para o cancelamento dos autos em relação aos contratos cujos pagamentos foram feitos por não empregadores, dar-se-á pelo simples motivo de que houve comprovação de que se tratam de exploração da imagem, objeto central do contrato de cessão.

Dessa forma, entendo que não há a incidência do imposto de renda na pessoa física, não podendo haver deslocamento de valores em favor da referida pessoa física, justamente por se tratar de receita recebida pela empresa licenciada R. CHAVES, com a comprovação da correspondente emissão de notas fiscais de prestação de serviços de “licenciamento uso de direito de imagem”.

Ademais, reitero que os contratos de cessão de imagem não têm no objeto a realização de qualquer atividade a ser realizada pelo atleta, mas decorrem o uso da imagem.

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

Especialmente, no caso de atletas, o art.87-A da Lei 9.615/98 (Lei Pelé), reconhece que “o direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo.”

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

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

“(…) EXPLORAÇÃO DO DIREITO PATRIMONIAL DE SERVIÇO PERSONALÍSSIMO POR PESSOA JURÍDICA. APLICABILIDADE DO ART. 87 A DA LEI 9.615/98. IMPOSSIBILIDADE DE DESLOCAMENTO OU RECLASSIFICAÇÃO DO RENDIMENTO A PESSOA FÍSICA. ESPORTISTA. A possibilidade de exploração de serviços de caráter personalíssimo por pessoa jurídica foi expressamente reconhecida pela legislação civil e tributária. No que se refere especificamente a exploração de serviços de caráter personalíssimo vinculados ao uso de imagem de atletas, dispõe o art. 87ª da Lei 9.615/98 Lei Pelé.(…)”

Acórdão nº 2202-003.682, Sessão de 08/02/2017:

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

VANESSA KAEDA BULARA DE ANDRADE