



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

**Processo n°** 15586.720495/2016-04  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-005.938 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de janeiro de 2019  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF  
**Recorrente** ANDERSON LUIS DE SOUZA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2012, 2013

RENDIMENTOS DECORRENTES DA CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM DE JOGADOR DE FUTEBOL. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

O art. 129 da Lei 11.196/2005 estabeleceu uma exceção à regra da tributação na Pessoa Física dos rendimentos recebidos na prestação de serviços de caráter personalíssimo, autorizando a sujeição tão-somente à legislação aplicável às Pessoas Jurídicas apenas nas hipóteses prestação de serviços intelectuais, de natureza científica, artística ou cultural.

MULTA QUALIFICADA.

Não restando comprovado o dolo, não cabe a qualificação da multa de ofício.

RECEITA DA PESSOA JURÍDICA. RECLASSIFICAÇÃO PARA RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS DA PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DE TRIBUTO RECOLHIDO NA PESSOA JURÍDICA. MESMA NATUREZA. POSSIBILIDADE.

Cabível a dedução no lançamento de ofício do imposto de renda da pessoa física, antes da inclusão dos acréscimos legais, com relação aos valores arrecadados de mesma natureza a título de imposto de renda da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos tributáveis auferidos pela pessoa física.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

---

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para que sejam deduzidos do lançamento os valores arrecadados a título de imposto de renda da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos auferidos pela pessoa física e para que seja excluída a qualificadora da multa, reduzindo-a para 75%. Vencidos os conselheiros Luciana Matos Pereira Barbosa (relatora), Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Matheus Soares Leite, que davam provimento ao recurso. Vencidos em primeira votação os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Miriam Denise Xavier, que negavam provimento ao recurso. A conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking votou pelo provimento parcial apenas para excluir a qualificadora da multa. O conselheiro Cleberson Alex Friess votou pelo provimento parcial apenas para que sejam deduzidos do lançamento os valores arrecadados a título de imposto de renda da pessoa jurídica. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking. Designado para redigir o voto vencedor quanto ao aproveitamento dos recolhimentos o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa - Relatora

(assinado digitalmente)

Marialva de Castro Calabrich Schlucking - Redatora Designada

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier (Presidente), Cleberson Alex Friess, Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rayd Santana Ferreira e Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

## Relatório

Tratam os presentes de lançamento realizado por meio do Auto de Infração de fl. 1.788, referente aos anos-calendário 2011 e 2012, exercícios 2012 e 2013, respectivamente, acompanhado do demonstrativo de apuração fls. 1.790/1.796 e do Termo de Encerramento da Ação Fiscal de fls. 1.721/1.787, relativo ao Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física em nome de Anderson Luis de Souza, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 10.913.051,22, composto da seguinte forma: R\$ 3.722.483,73 relativo ao Imposto; R\$ 1.606.481,90 de Juros de mora (calculados até 10/2016); e R\$ 5.583.725,59 de Multa Proporcional.

O exame dos autos revela que a Ação Fiscal teve por escopo verificar a natureza dos rendimentos auferidos pelo fiscalizado, que, no período, foi jogador de futebol profissional do Fluminense Football Club.

Por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal de fls. 64/67, o sujeito passivo foi intimado a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, toda documentação comprobatória acerca dos valores informados a título de rendimentos tributáveis e isentos e não tributáveis, nos anos-calendário 2011 e 2012, contratos de trabalho e outros concernentes ao direito de imagem, atos constitutivos de empresas de sua titularidade, cópia de todos os contratos celebrados pela empresa DECO IMAGEM LTDA., cópias de notas fiscais emitidas por esta empresa, dentre outros.

Após o pedido de prorrogação do prazo inicialmente estipulado (fl. 69), o que foi devidamente deferido pela autoridade lançadora (fl. 72), em resposta, foram apresentados os documentos de fls. 74/164.

Por sua vez, ao analisar a documentação acima referida, a Fiscalização emitiu o Termo de Diligência Fiscal nº 01-00190-8 endereçada ao FLUMINENSE FOOTBALL CLUB (fls. 165/166), com resposta às fls. 168/429, Termo de Diligência Fiscal nº 01-00191-6 à UNIMED-RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA (fls. 430/431), com resposta às fls. 433/527, bem como o Termo de Diligência Fiscal nº 01-00189-4 junto à empresa do fiscalizado, DECO IMAGEM LTDA. (fls. 528/529), com resposta às fls. 531/1704.

Analisados os contratos firmados entre o FLUMINENSE FOOTBALL CLUB e a UNIMED-RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA, o contribuinte, e a pessoa jurídica intermediária (DECO IMAGEM LTDA.), a Fiscalização constatou que tais contratos tiveram por objeto a promoção e a publicidade utilizando o nome, a voz e a imagem do atleta de futebol profissional ANDERSON LUIS DE SOUZA (DECO) nos anos-calendário 2011 e 2012. Os valores recebidos do FLUMINENSE por força de tais contratos encontram-se discriminados às fls. 1.739/1.740. Já os valores recebidos da UNIMED-RIO por força de tais contratos encontram-se discriminados às fls. 1.742/1.743.

Em razão disso, a Fiscalização elaborou o Termo de Encerramento da Ação Fiscal de fls. 1.721/1.787 e lavrou o auto de infração de fls. 1.788/1.799.

**De acordo com a autoridade fiscal, houve omissão de rendimentos tributáveis auferidos a título de uso do direito de imagem, de natureza personalíssima, com utilização de pessoa jurídica intermediária para viabilizar que os rendimentos recebidos a título de direitos de imagem tivessem aparência de receita da pessoa jurídica, quando, na verdade, quem estava sendo remunerado era o atleta. Ao lançar a infração, qualificou a multa de ofício aplicada, por entender que foi utilizado artifício com a finalidade de enquadrar rendimentos próprios da pessoa física em tributação menos onerosa.**

O Fisco também levantou dúvidas acerca da natureza dos rendimentos recebidos a título de direito de imagem (se recebidos com vínculo ou sem vínculo empregatício, fls. 1.746 e 1.752), uma vez que os rendimentos recebidos do Fluminense, em contrapartida pelos serviços prestados pelo jogador (atividade fim, cujos bons resultados justificariam o uso de sua imagem) foram significativamente modestos diante daqueles pagos a pessoa jurídica interposta (fls. 1.755/1.756) por força dos contratos firmados com base no uso do direito de imagem.

A Autoridade Lançadora entendeu que as referidas negociações, em verdade, não passam de um artifício para evitar ou reduzir o pagamento de encargos sociais, trabalhistas e tributários. Entretanto observou que, no caso concreto, tendo os rendimentos ora tidos como omitidos, caráter salarial ou não, o imposto de renda recairá, forçosamente, sobre os rendimentos da pessoa física, e não da pessoa jurídica, dado o caráter personalíssimo do direito de imagem.

Por fim, concluiu a Fiscalização que a percepção de tais rendimentos por meio de uma empresa intermediária constituiu ardil para ocultar a verdadeira natureza dos rendimentos auferidos, e, dessa forma, o rendimento decorrente do uso da imagem deixou de ser oferecido à tributação para ser informado na Declaração como rendimento isento proveniente da distribuição de lucros da empresa intermediária. Dessa forma, e ainda de acordo com a visão do Fisco, o artifício é facilmente identificado mediante exame da composição do capital social da empresa intermediária: ANDERSON LUÍS DE SOUZA (o próprio fiscalizado, com 99% do capital) e OSIAS LUIZ DE SOUZA (com 1% do capital). Dessa forma, a multa de ofício foi qualificada em 150%.

Devidamente cientificado (fl. 1.848), o Interessado apresentou, por intermédio de procurador regularmente constituído (fls. 1.877/1881), tempestivamente, Impugnação (fls. 1.853/1.876), alegando, resumidamente, o que segue:

(i) Inicialmente, argumenta que o auto de infração é nulo, pois foi lavrado pela Delegacia da Receita Federal em Vitória-ES, de jurisdição diversa, uma vez que o contribuinte reside em Indaiatuba-SP, de modo que aquela delegacia não goza de competência territorial para lavrar o auto de infração;

(ii) Sustenta erro no cálculo do imposto, uma vez que já teria pago parte do valor lançado pela pessoa jurídica constituída para sublicenciar o uso de imagem do impugnante;

(iii) Toda contratação havida pelo Impugnante está conforme o direito civil, pois, antes de tudo, é lícita, tem forma e conteúdo previstos em lei e atendem as regras civis vigentes;

(iv) A Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé) traz, em seu artigo 87-A, a possibilidade de cessão ou exploração do direito de imagem mediante contrato de natureza civil;

(v) Além disso, o artigo 980-A do Código Civil, ao tratar das regras de funcionamento da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI), tornou possível a contratação da cessão do direito de imagem, não havendo razão para que o Impugnante, sendo funcionário do Fluminense Futebol Clube, não fizesse contratos de imagem com outras empresas;

(vi) Não é possível caracterizar as receitas de exploração econômica do direito de imagem como rendimentos do trabalho, de modo que é equivocado o entendimento da fiscalização de que o direito de uso de sua imagem não poderia ser sublocado a terceiros por pessoa jurídica interposta;

(vii) A Fiscalização negligenciou o comando contido no artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, que passou a prever, para a prestação de serviços personalíssimos, o tratamento tributário e previdenciário aplicável às pessoas jurídicas;

(viii) A mera alegação de que o impugnante não poderia ter-se utilizado de pessoas jurídicas para realizar atividades de cunho personalíssimo não se presta, por si só, para fazer prova de que houve sonegação, fraude ou conluio;

(ix) Não se verifica, na espécie, qualquer ação do contribuinte que visou impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador pelo Fisco, tampouco a simular ato jurídico inexistente, que justifique a aplicação da multa qualificada de 150%;

(x) Não houve qualquer omissão de informação por parte do sujeito passivo, tendo agido de boa-fé, com lisura e transparência, de modo que não se justifica a qualificação da multa de ofício;

Ao final, requer seja cancelado o Auto de Infração, haja vista sua nulidade, bem como pela possibilidade de sublocar seu direito de imagem a terceiros e pela ausência de qualquer elemento que demonstre dolo tendente a sonegar tributos.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº **12-90.156 da 19ª Turma da DRJ/RJO**, às fls. 1.969/1.983, julgando improcedente a impugnação apresentada em face do lançamento, mantendo o crédito tributário exigido em sua integralidade. Recorde-se:

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

*Exercício: 2012, 2013*

*NULIDADE. INOCORRÊNCIA.*

---

*A decretação da nulidade do procedimento fiscal somente é admitida quando comprovadas as hipóteses previstas em lei relativas a cerceamento do direito de defesa e prática de atos por autoridade incompetente.*

**NULIDADE DO LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA TERRITORIAL.**

*Inexiste nulidade em lançamento fiscal efetuado dentro das normas legais, bem como se efetuado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil lotado em repartição fiscal que não pertence à circunscrição do domicílio tributário do contribuinte.*

**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.*

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELLECTUAIS. CARÁTER PERSONALÍSSIMO. POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO NA PESSOA JURÍDICA.**

*A lei permite a constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços, mesmo em caráter personalíssimo. No entanto, não se enquadram na hipótese definida no art. 129 da Lei 11.196/2005 todos os serviços, mas tão somente os serviços intelectuais, quais sejam, aqueles que, em oposição ao serviço físico, ou material, dependem da inteligência ou do preparo acadêmico do trabalhador.*

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

*As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.*

**CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS NA IMPUGNAÇÃO.**

*Não compete à autoridade administrativa apreciar alegações mediante juízos subjetivos, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.*

**MULTA QUALIFICADA**

*Uma vez comprovado o evidente intuito de fraude, através de conduta dolosa, há que se qualificar a multa no montante de 150% do imposto devido.*

**Impugnação Improcedente**

---

*Crédito Tributário Mantido*

O contribuinte foi cientificado da decisão de 1ª instância em 24/08/2017, conforme Aviso de Recebimento (AR) de fl. 1.986.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão julgador *a quo*, o Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.990/2.009), com as seguintes razões recursais:

(i) Da nulidade em virtude de erro no cálculo do imposto. É inadmissível que a 19ª Turma da Delegacia de Julgamento pretenda reclassificar os rendimentos recebidos pelas pessoas jurídicas do Recorrente mas ignore os tributos recolhidos por estas entidades ao longo do mesmo período na apuração do *quantum* devido a título de imposto de renda da pessoa física.

Não pode o recorrente se conformar com a exigência do imposto de renda a alíquotas progressivas até 27,5% e, de outro lado, com a total desconsideração dos tributos federais recolhidos pelas pessoas jurídicas constituídas para sublicenciar o uso da imagem do Recorrente, em alíquota aproximada de 14,53% (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

Admitir esse procedimento significa impor às receitas de licenciamento do uso da imagem uma escorçante tributação à alíquota combinada de 42,03%, sem mencionar a multa qualificada de 150% imposta sobre uma base tributável sabidamente majorada, tudo isso a configurar enriquecimento ilícito do Estado, além de tributação com efeito de confisco, ambos vedados constitucionalmente por cláusula pétrea.

Nem se alegue que os tributos federais recolhidos pelas pessoas jurídicas poderiam ser restituídos na via administrativa apropriada, conforme o fez o v. Acórdão ora recorrido, sob o argumento de que para a pessoa física, o crédito proveniente da Pessoa Jurídica é considerado como “créditos de terceiros”, cuja compensação é vedada pelo art. 74 da Lei 9.430/96.

Ou seja, ao mesmo tempo em que se desconsidera a personalidade jurídica das empresas para atingir a pessoa física, admite-se que as Pessoas Jurídicas existem e são titulares de créditos tributários não compensáveis pela pessoa física.

Nesse passo, afirma que esse entendimento é contrário ao já decidido pelo CARF em casos similares ao presente e cita jurisprudência administrativa.

Além disso, defende que os tributos pagos pelas pessoas jurídicas se referem aos anos-calendário 2011 e 2012 e, provavelmente, terão sido abarcados pela decadência do direito creditório na conclusão desta lide, de modo que as empresas do Recorrente não poderiam sequer instrumentalizar seu direito à repetição do indébito, configurando claramente o enriquecimento ilícito do Erário.

Diante desses argumentos, é de rigor o reconhecimento da nulidade do presente auto de infração pelo erro na apuração da base de cálculo do tributo exigido ao prescindir a d. fiscalização do seu dever de compensar os tributos pagos pelas pessoas jurídicas do Recorrente.

---

Caso entendam os I. Julgadores que esta questão não é matéria de preliminar, requer-se desde já sua análise em sede de mérito seguindo o princípio da fungibilidade.

(ii) Da possibilidade de exploração econômica da imagem por pessoa jurídica detida pelo seu autor.

A controvérsia central posta nestes autos gira em torno da possibilidade de utilização de pessoa jurídica controlada pelo detentor da imagem para explorar economicamente os direitos de uso desta imagem através de seu licenciamento a terceiros, neste caso, especificamente, a agremiações esportivas e empresas parceiras.

A esse respeito, o v. Acórdão assevera a invalidade da constituição da pessoa jurídica para explorar comercialmente sua imagem com os mesmos clubes e parceiros comerciais no período de vigência do contrato de trabalho, uma vez que a pessoa física do Recorrente também era remunerada no bojo de um contrato de trabalho por serviços de jogador de futebol profissional prestados a agremiações esportivas, no presente caso, o Fluminense Football Club.

Dessa forma, ao descaracterizar os ajustes de cessão de uso de imagem feitos entre as empresas do Recorrente, a saber, “Deco Imagem Ltda” com as contrapartes “Fluminense Football Club” e “Unimed-Rio”, a d. Delegacia de Julgamento concluiu, por decorrência lógica da natureza personalíssima, intransferível e imprescritível desses direitos, que os rendimentos da exploração da Imagem do Recorrente não teriam como se dissociar da tributação na pessoa física do efetivo prestador de serviços.

No entanto, a r. decisão admite adiante que tal entendimento não pode ser aplicado indistintamente a todos os casos, em razão da superveniência do artigo 129 da Lei 11.196/2005.

E a esse respeito, toma emprestada farta doutrina civilista e tributária para fazer crer que a atividade realizada pelo Recorrente estaria fora do conceito de serviços intelectuais, que seriam aquelas atividades exclusivas dos profissionais liberais.

Aqui cabe apontar uma grave inconsistência da r. decisão de primeira instância: se na página 15 é enfática ao negar citações doutrinárias trazidas pelo Recorrente, sob o argumento de que “não compete ao Órgão Julgador Administrativo apreciar alegações mediante juízos subjetivos, como as doutrinas trazidas ao processo pelo contribuinte, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional”, nas páginas 11 e 12 também não falta eloqüência, boa vontade e curiosidade acadêmica para fazer uma interpretação elástica do conceito “serviços intelectuais”, citando-se diversos doutrinadores civilistas e tributários para embasar o seu entendimento.

Aqui o Recorrente se pergunta aonde estaria o ato administrativo vinculado ao texto da lei que a r. decisão alega aplicar.

Conclui, assim, a r. decisão, que “o texto da norma e as definições apresentadas [acima] demonstram claramente que a atividade do jogador de futebol não foi

---

acolhida no rol dos serviços albergados pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005. Portanto, não se aplica à situação do interessado, uma vez que os serviços prestados pela empresa Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda nada tem de intelectuais”.

Veja-se sobre este ponto que a d. fiscalização se equivoca inclusive sobre a denominação da Pessoa Jurídica do Contribuinte, o presente auto de infração possui como sujeito passivo “Anderson Luis de Souza” e não de “Dario Leonardo Conca”.

A propósito, se mantivesse a mesma curiosidade acadêmica, os I. Julgadores notariam que o Recurso Voluntário do referido jogador já foi julgado em 05 de julho de 2017 pela 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária.

Desnecessário, portanto, esforço para demonstrar a ampla possibilidade de cessão de direitos de imagem de pessoa física para jurídica no ordenamento jurídico.

Não obstante, a d. Turma Julgadora de primeiro grau prossegue em sua decisão-réplica apoiada em falsas premissas, que ora decorrem da interpretação equivocada de normas e institutos jurídicos fundamentais, ora exsurtem da total negligência de normas jurídicas cogentes e aplicáveis ao caso concreto e, até mesmo, da falta de plena compreensão da atividade de jogador profissional de futebol e da indústria do futebol em geral.

Cita o artigo 5º da Constituição Federal e argumenta que o legislador constituinte pretendeu (i) proteger a imagem contra agravos ou danos (inciso V), (ii) conferir à imagem característica de inviolabilidade, assegurando indenização em caso de violação (inciso X) e (iii) proteger, na forma da lei, a imagem de pessoas que participem de obras coletivas, incluindo atividades desportivas.

Adiante, afirma que ao contrário do que pretende sustentar a decisão recorrida, não há nestes dispositivos constitucionais qualquer vedação da exploração da imagem por terceiros: o que se estipula, isto sim, é que a imagem só deva ser utilizada, seja para fins comerciais ou não, quando a utilização é consentida pelo seu titular.

Em relação ao direito de imagem protegido no inciso XXVIII da Constituição Federal, a Lei Pelé (Lei nº 9.615/1998), norma que regulamenta o comando constitucional em tela para profissionais de futebol – expressamente citada no v. Acórdão à página 44, traz em seu artigo 87-A a possibilidade de sua cessão ou exploração mediante contrato de natureza civil.

A redação do artigo 87-A da Lei Pelé é absolutamente clara ao autorizar a cessão ou exploração do direito ao uso da imagem do atleta. Não há aqui qualquer restrição ao sublicenciamento deste direito de uso de imagem como pretende fazer crer a d. Delegacia – e nem poderia, posto que o sublicenciamento é, em última análise, uma das formas de exploração do próprio direito de uso da imagem.

A única vedação ao sublicenciamento do uso da imagem do Recorrente teria que advir de ajuste contratual entre as partes expressamente vedando a exploração da imagem por terceiros, o que não se verifica no caso concreto.

Mesmo que não fosse clara a redação do art. 87-A da Lei Pelé, ainda sim poder-se-ia recorrer ao Código Civil que, ao tratar das regras de funcionamento da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI), elimina qualquer dúvida sobre a possibilidade de exploração econômica da imagem por pessoa jurídica interposta pelo seu titular.

E defende que se o próprio Código Civil admitiu, ao regulamentar as sociedades organizadas sob a forma de EIRELI, a possibilidade de que seu único sócio licencie o direito de exploração de sua imagem à pessoa jurídica, não há como negar a possibilidade das pessoas jurídicas controladas pelo Recorrente de sublicenciarem a exploração de sua imagem a terceiros. E conclui: pensar de forma diversa, conduziria ao equivocado raciocínio de que somente este novo tipo societário estaria autorizado a explorar tal atividade.

Na sequência, sustenta que negar o direito do Recorrente de licenciar a imagem a pessoas jurídicas por ele controladas que, por sua vez, sublicenciam tais direitos a terceiros, apenas para impor a tributação das receitas do sublicenciamento no plano da pessoa física, é ato contrário à Lei Pelé, ao Código Civil, aos princípios da livre iniciativa, liberdade de contrato e autonomia de vontade das partes e, mais especificamente, ao próprio artigo 110 do Código Tributário Nacional.

(iii) Da caracterização das receitas de exploração econômica do direito de imagem do recorrente como rendimentos do trabalho.

Argumenta que a DRJ de origem entendeu, em interpretação equivocada da Constituição, da Lei Pelé e do Código Civil, que o direito de uso da imagem do Recorrente não poderia ser sublicenciado a terceiros por pessoa jurídica interposta para ser titular da licença do referido direito.

Não obstante, ainda baseada na mesma premissa equivocada, equiparou-se às receitas auferidas pelas empresas do Recorrente ao tratamento tributário de rendimentos do trabalho auferidos na pessoa física.

Defende que mesmo que o Recorrente tivesse o único objetivo de receber rendimentos oriundos de seu trabalho de atleta profissional de futebol através de suas empresas, o que se admite apenas por hipótese, ainda assim não se poderia desconsiderar estas pessoas jurídicas para tributar tais rendimentos na pessoa física.

Afirma que *“desconsiderou-se, nestes autos, que o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 (seja esta norma dispositiva ou interpretativa, o que não cabe discutir por irrelevante) passou a prever, indistintamente, para ‘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’ o tratamento tributário e previdenciário aplicável às pessoas jurídicas”*.

Apesar disso, teria concluído que *“a atividade desportiva de jogador de futebol não foi acolhida no rol dos serviços albergados pelo art. 129 da Lei 11.196”*.

---

Todavia, argumenta que a decisão recorrida não merece ser mantida.

Isso porque, de acordo com o Recorrente, não há fundamento legal que sustente a alegação de que os serviços prestados pelas empresas do Recorrente não são os serviços intelectuais de que trata o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005.

Em segundo lugar, mesmo que se aceite por hipótese a desconsideração das pessoas jurídicas e, ou mesmo a reclassificação dos rendimentos, como pretende sustentar a d. Delegacia da Receita Federal, portanto, que se reconheça a relação de remuneração por serviços de jogador de futebol profissional – como pretendeu a d. fiscalização -, ainda assim não há tampouco qualquer fundamento legal que descaracterize o caráter intelectual e artístico desta atividade profissional.

Sustenta que a única exceção que poderia afastar a aplicação do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 é o artigo 50 do Código Civil, que prevê a possibilidade de desconsideração, reconhecida em juízo ou pelo Ministério Público, da pessoa jurídica (de serviços personalíssimos) envolvida em caso de desvio de finalidade ou confusão patrimonial o que, repise-se, jamais foi sequer alegado nos autos.

Nesse aspecto, caso a autoridade fiscal quisesse provar a ocorrência do abuso da personalidade jurídica no caso concreto, deveria o fazer por outros elementos que não a mera demonstração da natureza personalíssima dos serviços prestados por sócio – já que esta última demonstração apenas corrobora e valida a aplicação do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005.

(iv) Da absoluta inaplicabilidade de multa qualificada ao presente caso.

Em breve resumo, defende o Recorrente que não se verificou nos autos qualquer ação sua visando a impedir ou retardar o reconhecimento do fato gerador pelo Fisco, tampouco simular ato jurídico inexistente para evitar pagamento de tributo ou até mesmo sua participação em conluio fraudulento, de modo a justificar a aplicação da multa de 150%.

Assim, pela absoluta falta de elementos nos autos que apontem para uma conduta dolosa ou fraudulenta do Recorrente, é de rigor que a multa agravada seja integralmente cancelada junto com as acusações de crime contra a ordem tributária elencadas pela I. Autoridade Fiscal.

Ao final, requer:

(a) a reforma integral do Acórdão nº 12-90.156 proferido pela 19ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento da Receita Federal do Brasil – DRJ/RJO para que o auto de infração em tela seja cancelado, tendo em vista estar eivado de nulidade por erro no cálculo do tributo e sanções legais exigidas, desconsiderando os tributos pagos pelas pessoas jurídicas do Recorrente que ora se presente desconsiderar.

(b) no mérito, requer o recorrente a reforma integral do Acórdão nº 12-90.156 para que seja reconhecida a total improcedência material do auto de infração, seja pela (i) absoluta possibilidade de sublicenciar o uso da imagem a terceiros por pessoas

---

jurídicas interpostas pelo seu detentor, (ii) pela permissão do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 para a exploração de atividade de caráter personalíssimo por pessoas jurídicas detidas pelo sócio, mesmo que as atividades sejam exclusivamente por este exercidas, e (iii) pela ausência de qualquer elemento nos autos que demonstre, mesmo que remota e indiretamente, a ação ou omissão dolosa do Recorrente tendente a sonegar tributos passível de penalidade qualificada.

Protesta, por fim, pelo direito de realizar sustentação oral de suas razões por ocasião do julgamento do presente recurso, nos termos da legislação aplicável.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa – Relatora

### **1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

O Recorrente foi cientificado da r. decisão em debate no dia 24/08/2017, conforme Aviso de Recebimento acostado à fl. 1.986, e o presente Recurso Voluntário foi apresentado, TEMPESTIVAMENTE, no dia 22/09/2017, razão pela qual CONHEÇO DO RECURSO já que presentes os requisitos de admissibilidade.

### **2. DA PRELIMINAR DE NULIDADE**

Inicialmente, verifica-se que o Recorrente aventou preliminar de nulidade do presente Auto de Infração ao fundamento de haver erro no cálculo do imposto.

Para tanto, sustenta da seguinte forma:

“[...]”

*Tal como exhaustivamente demonstrado em sua impugnação, a moralidade não é simplesmente um valor em si próprio, mas uma regra de conduta que deve pautar todo e qualquer ato emanado pelo administração pública, incluindo-se, sobretudo, os atos do fisco.*

*A relação fisco-contribuinte deve buscar sempre a finalidade pública, fazendo-se uma ‘(...) análise da ação administrativa, para investigar se o conjunto de seus elementos realmente sustenta o interesse público ou*

---

*apenas dá a falsa impressão de que o faz' [MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Moralidade Administrativa: do conceito à efetivação. Revista de Direito Administrativo].*

*Assim, o administrador, ao agir, deverá decidir não só entre o legal e o ilegal, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas também entre o honesto e o desonesto. A doutrina enfatiza que a noção de moral administrativa não está vinculada às convicções íntimas do agente público, mas sim à noção de atuação adequada e ética existente no grupo social.*

*Neste contexto, e inadmissível conceber que a d. 19ª Turma da Delegacia de Julgamento pretenda reclassificar os rendimentos recebidos pelas pessoas jurídicas do Recorrente mas ignore os tributos recolhidos por estas entidades ao longo do mesmo período na apuração do quantum devido a título de imposto de renda da pessoa física.*

*Ora, não pode o Recorrente se conformar com a exigência do imposto de renda a alíquotas progressivas até 27,5% e, de outro lado, com a total desconsideração dos tributos federais recolhidos pelas pessoas jurídicas constituídas para sublicenciar o uso da imagem do Recorrente, em alíquota aproximada de 14,53% (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).*

*Admitir esse procedimento significa impor às receitas de licenciamento do uso da imagem uma escorchantes tributação à alíquota combinada de 42,03%, sem mencionar a multa qualificada de 150% imposta sobre uma base tributável sabidamente majorada, tudo isso a configurar enriquecimento ilícito do Estado, além de tributação com efeito de confisco, ambos vedados constitucionalmente por cláusula pétrea.*

*Nem se alegue que os tributos federais recolhidos pelas pessoas jurídicas poderiam ser restituídos na via administrativa apropriada, conforme o fez o v. Acórdão ora recorrido, sob o argumento de que para a pessoa física, o crédito proveniente da Pessoa Jurídica é considerado como "créditos de terceiros", cuja compensação é vedada pelo art. 74 da Lei 9.430/96.*

*Ou seja, ao mesmo tempo em que se desconsidera a personalidade jurídica das empresas para atingir a pessoa física, admite-se que as Pessoas Jurídicas existem e são titulares de créditos tributários não compensáveis pela pessoa física.*

*Tal entendimento é frontalmente contrário ao já enunciado por esta E. Conselho em casos emblemáticos e com objetos similares à presente controvérsia, como dos jogadores Neymar e Alexandre Pato e do tenista Gustavo Kuerten, respectivamente nestes termos:*

[...]

*Além disso, os tributos pagos pelas pessoas jurídicas se referem aos anos-calendário 2011 e 2012 e, provavelmente, terão sido abarcados pela decadência do direito creditório na conclusão desta lide, de modo que as empresas do Recorrente não poderiam sequer instrumentalizar seu direito à repetição do indébito, configurando claramente o enriquecimento ilícito do Erário já citado acima.*

*Diante desses argumentos, é de rigor o reconhecimento da nulidade do presente auto de infração pelo erro na apuração da base de cálculo do tributo exigido ao prescindir a d. fiscalização do seu dever de compensar os tributos pagos pelas pessoas jurídicas do Recorrente.*

*Caso entendam os I. Julgadores que esta questão não é matéria de preliminar, requer-se desde já sua análise em sede de mérito seguindo o princípio da fungibilidade.”*

Todavia, tenho para mim, que se a matéria arguida em preliminar se confunde com aquela referente à questão de fundo, deve ser afastada para enfrentamento por ocasião da discussão do mérito.

No caso dos autos, concluir se de fato houve, ou não, o alegado erro no cálculo do imposto, comporta adentrar o mérito da questão.

Portanto, rejeito a preliminar acima arguida.

### **3. DO MÉRITO**

#### **3.1. Da omissão de rendimentos decorrente da exploração do direito de imagem.**

Conforme relatado, trata-se de lançamento de ofício em face do contribuinte ANDERSON LUIS DE SOUZA, relativo ao Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) dos exercícios 2012 e 2013 (anos-calendário 2011 e 2012), em que está sendo exigido do contribuinte o recolhimento de crédito tributário no valor de R\$ 10.913.051,22.

De acordo com a fiscalização, a Ação Fiscal teve por escopo verificar a natureza dos rendimentos auferidos pelo fiscalizado, que, no período, foi jogador de futebol profissional do Fluminense Football Club.

No decorrer do procedimento, narra a Autoridade Fiscal, em relação ao período fiscalizado, o contribuinte ANDERSON LUIS DE SOUZA não declarou como rendimentos tributáveis os rendimentos auferidos a título de licenciamento de uso de imagem, recebidos por intermédio da pessoa jurídica DECO IMAGEM LTDA.

Sustenta o Fisco, que a pessoa jurídica DECO IMAGEM LTDA foi utilizada como intermediária no recebimento de valores devidos, supostamente, a título do licenciamento de uso de imagem do jogador de futebol Anderson Luís de Souza (Deco).

Prossegue no sentido de que tais valores foram negociados e estabelecidos em contratos por intermédio da citada pessoa jurídica como se ela fosse detentora do direito de licenciar o uso da imagem do jogador de futebol. As negociações foram levadas a efeito pelo próprio jogador na qualidade de sócio majoritário e representante da citada empresa. Assim, a pessoa jurídica emitiu notas fiscais de serviço em contrapartida de pagamentos pelo licenciamento do uso da imagem do jogador, quando, na verdade, quem estava sendo remunerado era a pessoa física, o sócio Anderson Luís de Souza, seja pela utilização de sua imagem, seja pelos serviços prestados como jogador de futebol.

Tais valores (rendimentos da pessoa física) foram tratados como receitas pela pessoa jurídica mencionada, como se fossem recebidos por serviços prestados por ela na exploração de imagem do jogador de futebol ANDERSON LUIS DE SOUZA e, posteriormente, repassados a ele a título de distribuição de lucros e dividendos.

Em função desses fatos, a Fiscalização constatou que o sujeito passivo, jogador de futebol, utilizou-se indevidamente da “interposta” pessoa jurídica Deco Imagem Ltda., constituída única e exclusivamente para intermediar o recebimento de rendimentos próprios da pessoa física, com o fim de, irregularmente, submetê-los a uma tributação menos onerosa.

Instaurado o contencioso administrativo, a 19ª Turma da DRJ/RJO, por intermédio do Acórdão nº 12-90.156, concluiu que, por se tratar, de um direito personalíssimo, o direito de imagem não pode ser transmitido a outra pessoa, de modo que a esta é vedado negociá-lo posteriormente como se titular desse direito fosse. Eis parte da ementa que tratou dessa matéria na decisão recorrida:

“[...]

*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.*

*PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELLECTUAIS. CARÁTER PERSONALÍSSIMO. POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO NA PESSOA JURÍDICA.*

*A lei permite a constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços, mesmo em caráter personalíssimo. No entanto, não se enquadram na hipótese definida no art. 129 da Lei 11.196/2005 todos os serviços, mas tão somente os serviços intelectuais, quais sejam, aqueles que, em oposição ao serviço físico, ou material, dependem da inteligência ou do preparo acadêmico do trabalhador.*

[...]”

---

Nas razões do Recurso Voluntário interposto, o contribuinte se insurge no sentido de que a *“Turma Julgadora de primeiro grau prossegue em sua decisão-réplica apoiada em falsas premissas, que ora decorrem da interpretação equivocada de normas e institutos jurídicos fundamentais, ora exsurtem da total negligência de normas jurídicas cogentes e aplicáveis ao caso concreto e, até mesmo, da falta de plena compreensão da atividade de jogador profissional de futebol e da indústria do futebol em geral”*.

Cita o artigo 5º da Constituição Federal e argumenta que o legislador constituinte pretendeu (i) proteger a imagem contra agravos ou danos (inciso V), (ii) conferir à imagem característica de inviolabilidade, assegurando indenização em caso de violação (inciso X) e (iii) proteger, na forma da lei, a imagem de pessoas que participem de obras coletivas, incluindo atividades desportivas.

Adiante, afirma que ao contrário do que pretende sustentar a decisão recorrida, não há nestes dispositivos constitucionais qualquer vedação da exploração da imagem por terceiros: o que se estipula, isto sim, é que a imagem só deva ser utilizada, seja para fins comerciais ou não, quando a utilização é consentida pelo seu titular.

Defende que em relação ao direito de imagem protegido no inciso XXVIII da Constituição Federal, a Lei Pelé (Lei nº 9.615/1998), norma que regulamenta o comando constitucional em tela para profissionais de futebol – expressamente citada no v. Acórdão à página 44, traz em seu artigo 87-A a possibilidade de sua cessão ou exploração mediante contrato de natureza civil.

Narra que a redação do artigo 87-A da Lei Pelé é absolutamente clara ao autorizar a cessão ou exploração do direito ao uso da imagem do atleta. E arremata: *“Não há aqui qualquer restrição ao sublicenciamento deste direito de uso de imagem como pretende fazer crer a d. Delegacia – e nem poderia, posto que o sublicenciamento é, em última análise, uma das formas de exploração do próprio direito de uso da imagem”*.

Sustenta que a única vedação ao sublicenciamento do uso da imagem do Recorrente teria que advir de ajuste contratual entre as partes expressamente vedando a exploração da imagem por terceiros, o que não se verifica na espécie.

Diz que, mesmo que não fosse clara a redação do art. 87-A da Lei Pelé, ainda sim poder-se-ia recorrer ao Código Civil que, ao tratar das regras de funcionamento da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI), elimina qualquer dúvida sobre a possibilidade de exploração econômica da imagem por pessoa jurídica interposta pelo seu titular.

E defende que se o próprio Código Civil admitiu, ao regulamentar as sociedades organizadas sob a forma de EIRELI, a possibilidade de que seu único sócio licencie o direito de exploração de sua imagem à pessoa jurídica, não há como negar a possibilidade das pessoas jurídicas controladas pelo Recorrente de sublicenciarem a exploração de sua imagem a terceiros. E conclui: pensar de forma diversa, conduziria ao equivocado raciocínio de que somente este novo tipo societário estaria autorizado a explorar tal atividade.

Na sequência, sustenta que negar o direito do Recorrente de licenciar a imagem a pessoas jurídicas por ele controladas que, por sua vez, sublicenciam tais direitos a

terceiros, apenas para impor a tributação das receitas do sublicenciamento no plano da pessoa física, é ato contrário à Lei Pelé, ao Código Civil, aos princípios da livre iniciativa, liberdade de contrato e autonomia de vontade das partes e, mais especificamente, ao próprio artigo 110 do Código Tributário Nacional.

**Pois bem. A controvérsia central posta nestes autos gira em torno da possibilidade de utilização de pessoa jurídica controlada pelo detentor da imagem para explorar economicamente os direitos de uso desta imagem através de seu licenciamento a terceiros.**

É cediço que o direito de imagem encontra previsão no artigo 5º, V e X, da Constituição Federal, caracterizando-se como um direito individual personalíssimo que, no caso do atleta profissional, se relaciona à veiculação da sua imagem individualmente considerada. Confira-se:

*“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*

*[...]*

*V - é assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem;*

*[...]*

*X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;”*

Sintetiza com maestria André Pessoa (Atualidades sobre direito esportivo no Brasil e no mundo, Editora Seriema, pg. 72), ao afirmar que o direito de imagem consiste na “prerrogativa que tem toda pessoa natural de não ter violada a sua intimidade, pela veiculação de seu corpo e/ou voz, sem que haja a sua expressa autorização”.

Segundo o artigo 87-A da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé), incluído pela Lei nº 12.395/2011, é possível a celebração, paralelamente ao contrato especial de trabalho desportivo, de um contrato de licença do uso de imagem, de natureza civil. Eis o teor desse 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 nº12.395, de 2011)”*.

Mediante o referido contrato de licença do uso de imagem, o atleta, em troca do uso de sua imagem pela entidade de prática desportiva que o contrata, obtém um retorno financeiro, de natureza jurídica não salarial.

Trata-se de um contrato autônomo em relação ao contrato de trabalho, conforme se depreende do § 1º do artigo 45 do Decreto nº 7.984/2013, de acordo com o qual o *“ajuste de natureza civil referente ao uso ajuste de natureza civil referente ao uso da imagem do atleta não substitui o vínculo trabalhista entre ele e a entidade de prática desportiva e não depende de registro em entidade de administração do desporto”*.

Esse contrato autônomo de licença de uso de imagem *“tem por intuito utilizar a sua imagem fora da jornada de trabalho, extracampo, de forma diferente da que é utilizada no âmbito da relação empregatícia, implícita à sua profissão. Isso porque a profissão de atleta, assim como a de ator, jornalista, apresentador de programa, possui uma característica especial no qual se pressupõe a difusão de sua imagem durante sua atividade laboral”*. (O Direito Desportivo e a Imagem do Atleta, Felipe Legrazie Ezabella, pg. 114).

Verifica-se que o artigo 87-A da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé), ao autorizar o aludido ajuste contratual de natureza civil, não fixa o momento próprio em que as partes poderão celebrá-lo, tampouco veda que seja realizado simultaneamente ao contrato de trabalho. Inexiste qualquer objeção legal à existência simultânea dos dois contratos, haja vista que ambos têm finalidades e objetivos completamente distintos.

Considerando que o uso da imagem do titular prescinde de prévia licença titular, e que o contrato de imagem detém natureza distinta do contrato de trabalho, tornou-se usual, em muitas empresas, principalmente nos clubes de futebol, a existência de dois contratos, um de natureza trabalhista (regido pela Consolidação das Leis do Trabalho) e outro de natureza Civil (regido pelo Código Civil).

Além disso, vale lembrar que qualquer indivíduo poderá pactuar, com supedâneo no artigo 20 do Código Civil, licença ao uso da imagem com nítida natureza contratual (e civil). Recorde-se:

*“Art. 20. Salvo se autorizadas, ou se necessárias à administração da justiça ou à manutenção da ordem pública, a divulgação de escritos, a transmissão da palavra, ou a publicação, a exposição ou a utilização da imagem de uma pessoa poderão ser proibidas, a seu requerimento e sem prejuízo da indenização que couber, se lhe atingirem a honra, a boa fama ou a respeitabilidade, ou se se destinarem a fins comerciais.”*

Da atenta leitura do dispositivo acima transcrito verifica-se que, havendo autorização, a imagem de uma pessoa poderia ser divulgada para fins comerciais.

No caso em questão, verifica-se a existência dos seguintes instrumentos:

- (i) Contrato de Trabalho do Jogador e seus aditivos, firmado entre Anderson Luis de Souza e Fluminense Football Club (fls. 173/177);
- (ii) Contrato particular de licenciamento de uso da imagem, voz, nome e apelido desportivo do atleta profissional e seus aditivos, firmado entre Fluminense Football Club e Deco Imagem Ltda. (fls. 178/194);
- (iii) Instrumento particular de contrato de licenciamento de direitos de uso de nome, voz e imagem e seus aditivos, firmado entre Unimed-Rio

---

Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda. e Deco Imagem Ltda. (fls. 436/456);

Compulsando os citados contratos listados acima, observa-se que o contrato de trabalho do jogador de futebol (Recorrente) compreende, nos moldes dos artigos 34 e 35 da Lei Pelé, obrigações pertinentes a jornada de trabalho do esportista, a qual se pode resumir a treinos, concentração e competições.

Por outro lado, constam dos contratos de exploração de imagem, e seus aditivos, a anuência do atleta (contribuinte), em observância ao citado artigo 20 do Código Civil. Ou seja, houve autorização prévia. A licença ao uso da imagem decorre da autonomia privada das partes, gerando obrigações não compreendidas na jornada laboral do esportista. É um contrato que possui direito e deveres próprios (no âmbito do direito civil), havendo tão somente uma conexão com o contrato de trabalho do atleta.

Em conclusão, acredito ser indubitável a licitude de objeto contratual que se baseie na cessão do direito ao uso de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física para a pessoa jurídica, conforme acima fundamentado.

Sobre o tema em relevo, peço vênia para transcrever trecho do voto do eminente Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira (Redator Designado), lavrado no Acórdão nº 2201-003.748, da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, da 2ª Seção de Julgamento deste CARF, em caso análogo ao presente:

*“Em que pesem os argumentos e a logicidade do voto do ilustre Relator, ousou com o devido pedido de licença, dele discordar, no tocante à possibilidade de cessão dos direitos de imagem.*

*O cerne de minha discordância se dá quanto à interpretação das disposições dos artigos 11 e 20 do Código Civil, Lei nº 10.406/02. Recordemos:*

*[...]*

*Uma leitura apressada das disposições do artigo 11 do Código Civil pode ensejar a interpretação de que existe expressa disposição legal da impossibilidade de transmissão dos direitos de personalidade. Tal vedação só seria relativizada nos casos previstos em lei.*

*Por outro lado, as disposições do artigo 20 apontam no sentido de que havendo autorização a imagem de uma pessoa poderia ser divulgada para fins comerciais.*

*Tal antinomia deve ser retirada do espírito da lei pelo interprete. Antinomia aparente, de plano, ressalto.*

*Trata-se de antinomia aparente posto que, em verdade, os dispositivos codicistas regulam esferas distintas do direito do cidadão à imagem que ostenta. Explico.*

---

*José Afonso da Silva, emérito constitucionalista e professor da Faculdade de Direito do Largo São Francisco, em sua cultuada obra Curso de Direito Constitucional Positivo (34ª ed, E. Malheiros, pag.205), leciona:*

*‘A Constituição declara invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas (art. 5º, X). Portanto, erigiu, expressamente, esses valores humanos à condição de direito individual, mas não o fez constar do caput do artigo. Por isso o estamos considerando-o um direito conexo ao da vida.’*

*Após demonstrar que os direitos à intimidade e privacidade são decorrências do direito à vida, expressos como direito a ser deixado tranquilo, o aclamado professor, assevera:*

**‘A honra, a imagem, o nome, e a identidade pessoal constituem, pois, objeto de um direito independente da personalidade’**

*Importante a distinção apontada pelo emérito Professor das Arcadas: a imagem é objeto de um direito independente da personalidade, embora dela decorrente.*

*Sobre os direitos de personalidade, Maria Helena Diniz (Curso de Direito Civil Brasileiro, 1º Vol, 13ª ed. , Ed. Saraiva, pg.99), ensina:*

*‘O conjunto dessas situações jurídicas individuais, suscetíveis de apreciação econômica, designasse patrimônio, que é sem dúvida, a projeção econômica da personalidade. Porém, a par dos direitos patrimoniais, a pessoa tem direitos de personalidade.*

*Convém dizer uma palavra sobre os direitos de personalidade.*

*Como pontifica Goffredo Telles Jr, a personalidade consiste no conjunto de caracteres próprios da pessoa. A personalidade não é um direito, de modo que seria errôneo afirmar que o ser humano tem direito à personalidade. A personalidade é que apóia os direitos e deveres que dela irradiam, é objeto de direito, e o primeiro bem da pessoa, que lhe pertence como primeira utilidade, para que possa ela ser o que é, para sobreviver e se adaptar às condições do ambiente em que se encontra, servindo-lhe de critério para aferir, adquirir e ordenar outros bens.’ (grifei)*

*A lição do inesquecível jurista, Prof. Goffredo, reforça a distinção acima apontada: o direito de imagem não se confunde com o direito de personalidade, posto que esse apóia os direitos decorrentes da personalidade humana.*

*Ora, nesse sentido a determinação da impossibilidade de renúncia e transmissão dos direitos de personalidade, posto que estes como objeto de direito que são, não podem sofrer limitação. Porém, outras considerações são necessárias.*

---

*Escutemos as considerações de Silvio de Salvo Venosa, sobre esse ponto determinante de nossa construção teórica (Direito Civil, Parte Geral, 14ª ed., Ed. Atlas, pg. 182):*

*‘Os direitos de personalidade são os que resguardam a dignidade humana. Desse modo, ninguém pode, por ato voluntário, dispor de sua privacidade, renunciar a liberdade, ceder seu nome de registro para utilização por outrem, renunciar ao direito de pedir alimentos no campo de família, por exemplo. Há, porém, situações na sociedade atual que tangenciam a proibição. Na busca de audiência e sensacionalismo, já vimos exemplos de programas televisivos nos quais pessoas autorizam que seu comportamento seja monitorado e divulgado permanentemente; em que sua liberdade seja cerceada e sua integridade física seja colocada em situações de extremo limite de resistência etc.. Ora, não resta dúvida de que, nesses casos, os envolvidos renunciam negocialmente a direitos em teses irrenunciáveis. A situação retratada é meramente contratual, nada tendo a ver com cessão de direitos da personalidade, tal como é conceituado. Cuida-se de uma representação cênica, teatral, ou artística, nada mais do que isso.’ (destaques meus)*

*Tal distinção, apoiada em senso comum, em mera observação da realidade das relações cotidianas, encontra apoio teórico, fundamental para a solução da antinomia aparente existente nos dispositivos codicistas mencionados acima.*

*Em tese de doutorado defendida nas Arcadas do Largo São Francisco, Júlio César Franceschet*  
*(<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2131/tde08122015154405/pt-br.php0>, explica:*

*‘Os direitos da personalidade estão, portanto, diretamente associados ao uso e gozo daqueles bens essenciais e inerentes à pessoa. Tratam-se de direitos que recaem sobre bens atuais e específicos, que dizem respeito ao modo de ser físico e psíquico da pessoa.*

*(...)*

*É oportuno destacar, ademais, que ao longo dos anos, os direitos de personalidade foram estudados sobretudo, sob o aspecto negativo, ou seja, a partir dos instrumentos postos à disposição de seu titular, visando coibir lesão ou ameaça de lesão.*

*(...)*

***Entretanto, a evolução dos meios de comunicação, da tecnologia, da cibernética e, sobretudo, a maior compreensão da pessoa sobre seu próprio corpo e os atributos de sua personalidade tem conduzido, nos dias atuais, à efetiva fruição dos direitos de personalidade, alçando-os à categoria de liberdades positivas. Antes tutelados predominantemente sob o aspecto negativo, dos direitos de personalidade passam a ser exercidos de forma positiva, tornando-se, com frequência, objeto de negócios jurídicos.***

---

*No cenário jurídico-social atual, os direitos de personalidade revelam dupla dimensão: uma negativa ou defensiva, voltada à reparação dos danos decorrentes da injusta violação ou cessação da ameaça de lesão, naqueles casos em que o dano efetivo ainda não foi causado; e outra positiva, caracterizada pelo aproveitamento, sobretudo econômico, dos bens que integram a personalidade’ (destaques não constam da tese)*

*Solucionada, com o necessário apoio teórico, a antinomia aparente entre as disposições dos artigos 11 e 20 do Código Civil.*

*O primeiro tutela os aspectos negativos dos direitos de personalidade, ou seja, impõe vedação legal a renúncia e transmissão dos direitos de personalidade, posto que em seu aspecto protetivo, tais direitos não podem sofrer limitação voluntária, salvo nos casos expressos em lei.*

*Por outro lado, a disposições do artigo 20, embasam os aspectos positivo do exercício dos direitos de personalidade, uma vez que sob autorização expressa pode a pessoa fruir economicamente de seus bens que integram a personalidade.*

*Essa mesma conclusão permite a inferência da decisão proferida pelo STJ no RE 74.473/RJ, de lavra do Min Salvo de Figueiredo Teixeira, mencionada pelo Recorrente, cuja ementa reproduzo:*

*‘DIREITO AUTORAL. DIREITO À IMAGEM. PRODUÇÃO CINEMATOGRAFICA E VIDEOGRAFICA. FUTEBOL. GARRINCHA E PELÉ. PARTICIPAÇÃO DO ATLETA. UTILIZAÇÃO ECONÔMICA DA CRIAÇÃO ARTÍSTICA, SEM AUTORIZAÇÃO. DIREITOS EXTRAPATRIMONIAL E PATRIMONIAL. LOCUPLETAMENTO. FATOS ANTERIORES ÀS NORMAS CONSTITUCIONAIS VIGENTES. PREJUDICIALIDADE. RE NÃO CONHECIDO. DOUTRINA. DIREITO DOS SUCESSORES À INDENIZAÇÃO. RECURSO PROVIDO. UNÂNIME.*

*O direito à imagem reveste-se de duplo conteúdo: moral, porque direito de personalidade; patrimonial, porque assentado no princípio segundo o qual a ninguém é lícito locupletar-se à custa alheia.*

*O direito à imagem constitui um direito de personalidade, extrapatrimonial e de caráter personalíssimo, protegendo o interesse que tem a pessoa de opor-se à divulgação dessa imagem, em circunstâncias concernentes à sua vida privada.*

*III - Na vertente patrimonial o direito à imagem protege o interesse material na exploração econômica, regendo-se pelos princípios aplicáveis aos demais direitos patrimoniais.*

*IV - A utilização da imagem de atleta mundialmente conhecido, com fins econômicos, sem a devida autorização do titular, constitui locupletamento indevido ensejando a indenização, sendo legítima a pretensão dos seus sucessores.’*

---

*Claríssima a decisão que, em tudo e por tudo, se coaduna com as afirmações acima produzidas.*

*O direito de imagem, em seus aspectos patrimoniais, em sua vertente positiva, é passível de fruição pela pessoa a quem pertence.*

*A partir desta constatação, mister ressaltar que é permitido pelo ordenamento jurídico a cessão do direito de imagem da pessoa física para pessoa jurídica, para que esta a explore, restando ao cedente, cumprir as obrigações contratualmente assumidas, seja por meio da própria pessoa, seja por meio de pessoa jurídica constituída para esse fim nos termos do artigo 129 da Lei nº 11.196/05.*

*Cediço que não houve, por parte da autoridade fiscal, nenhuma consideração sobre nenhuma fraude ou simulação na relação existente entre a DLC e o Recorrente, somente a afirmação da impossibilidade de cessão do direito de imagem e sobre o caráter personalíssimo do cumprimento dos contratos decorrentes da exploração de tal imagem (relatório fiscal, fls. 416)*

*A possibilidade de cessão já foi suficientemente examinada e quanto aos aspectos do caráter personalíssimo da prestação de serviços por pessoa jurídica, arguidos pela Autoridade Lançadora, a simples leitura das disposições do artigo 129 da Lei nº 11.196/05 é suficiente em face da clareza da permissão constante da lei tributária.”*

Destaco que compartilho do raciocínio adotado pela decisão acima citada.

Além disso, o artigo 87-A da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé), anteriormente invocado, apenas exige que no contrato de licença de uso de imagem sejam fixados os direitos, deveres e condições de forma inconfundível com o contrato especial de trabalho desportivo. Ademais, como todo e qualquer contrato, para que seja válido, é necessário o preenchimento de certos requisitos, desde aqueles comuns a todo e qualquer negócio jurídico - agente capaz, objeto lícito, possível, determinado ou determinável, e forma prescrita ou não defesa em lei (artigo 104 do CC)-, bem como aqueles específicos.

Assim, apenas se demonstrada a existência de vício nos elementos essenciais do contrato ou na manifestação de vontade das partes celebrantes, poderá ser reconhecida a existência de fraude.

Não se pode olvidar que a fraude, tal qual a nulidade, não se presume, havendo que ser devidamente comprovada. Nessa perspectiva, no contrato autônomo de licença de uso de imagem, deve-se avaliar, dentro do contexto em que foi firmado, se veio a ser concebido com o único objetivo de desvirtuar a correta aplicação da legislação trabalhista, com consequências de ordem tributária e previdenciária.

Na hipótese, em que pesem as conclusões diversas a que chegaram a Fiscalização e a DRJ de origem, não vislumbro nenhuma conduta dolosa ou fraudulenta do Recorrente de modo a invalidar os negócios jurídicos celebrados entre a empresa Deco Imagem Ltda. com o Fluminense Football Club e a Unimed-Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda. para exploração da imagem do jogador de futebol, Anderson Luis de Souza.

Processo nº 15586.720495/2016-04  
Acórdão n.º **2401-005.938**

S2-C4T1

Fl. 2.043

---

Há que prevalecer, nessa circunstância, o princípio da boa fé objetiva, que decorre do artigo 113 do Código Civil, segundo o qual os “*negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração*”.

Nesse contexto, o fato de o contrato de licença de uso e imagem ser conexo ao contrato de trabalho não é suficiente para configurar a fraude à legislação previdenciária.

Além do mais, conforme demonstrado em linhas volvidas, a legislação de regência permite a possibilidade de cessão do direito ao uso de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física para a pessoa jurídica.

Desse modo, o Recurso Voluntário comporta provimento para afastar o lançamento fiscal, e, conseqüentemente, o afastamento da multa qualificada de 150%.

### **3. CONCLUSÃO:**

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO, nos termos do relatório e voto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa - Relatora

## Voto Vencedor

Conselheiro Marialva de Castro Calabrich Schlucking - Redatora Designada

Em que pese as corriqueiras lógica e clareza com que a I. Relatora apresenta suas razões, pretendo demonstrar as razões da minha discordância quanto ao julgamento de mérito da matéria ora submetida.

### **Da omissão de rendimentos decorrente da exploração do direito de imagem.**

Conforme relatado, trata-se de lançamento de ofício em face do contribuinte ANDERSON LUIS DE SOUZA, relativo ao Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) dos exercícios 2012 e 2013 (anos-calendário 2011 e 2012), em que está sendo exigido do contribuinte o recolhimento de crédito tributário no valor de R\$ 10.913.051,22.

Sustenta o Fisco, que a pessoa jurídica DECO IMAGEM LTDA foi utilizada como intermediária no recebimento de valores devidos, supostamente, a título do licenciamento de uso de imagem do jogador de futebol Anderson Luís de Souza (Deco) e que tais valores (rendimentos da pessoa física) foram tratados como receitas pela pessoa jurídica mencionada, como se fossem recebidos por serviços prestados por ela na exploração de imagem do jogador de futebol ANDERSON LUIS DE SOUZA e, posteriormente, repassados a ele a título de distribuição de lucros e dividendos.

Em função desses fatos, a Fiscalização entendeu que o sujeito passivo, jogador de futebol, utilizou-se indevidamente da “interposta” pessoa jurídica DECO IMAGEM LTDA, constituída única e exclusivamente para intermediar o recebimento de rendimentos próprios da pessoa física, com o fim de, irregularmente, submetê-los a uma tributação menos onerosa.

Instaurado o contencioso administrativo, a 19ª Turma da DRJ/RJO, por intermédio do Acórdão nº 12-90.156, concluiu que os rendimentos obtidos pelo contribuinte em virtude de exploração de direito personalíssimo vinculado ao exercício da atividade desportiva devem ser tributados na declaração da pessoa física, somente sendo possível a tributação como pessoa jurídica a prestação de serviços de caráter personalíssimo quando dependam da inteligência ou preparo acadêmico.

Nas razões do Recurso Voluntário interposto, o contribuinte se insurge contra a decisão de primeiro grau, argumentando que não há na Constituição Federal qualquer vedação da exploração da imagem por terceiros, estipulando apenas que a imagem só pode ser utilizada por terceiros, seja para fins comerciais ou não, quando consentida pelo seu titular.

Defende que, em relação ao direito de imagem protegido no inciso XXVIII da Constituição Federal, a Lei Pelé (Lei nº 9.615/1998), norma que regulamenta o comando constitucional em tela para profissionais de futebol – expressamente citada no v. Acórdão à página 44, em seu artigo 87-A, é absolutamente clara ao autorizar a cessão ou exploração do

---

direito ao uso da imagem do atleta, não havendo qualquer restrição ao sublicenciamento deste direito de uso de imagem.

Diz que, mesmo que não fosse clara a redação do art. 87-A da Lei Pelé, ainda sim poder-se-ia recorrer ao Código Civil que, ao tratar das regras de funcionamento da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI), elimina qualquer dúvida sobre a possibilidade de exploração econômica da imagem por pessoa jurídica interposta pelo seu titular, e que negar o direito do Recorrente de licenciar a imagem a pessoas jurídicas por ele controladas que, por sua vez, sublicenciam tais direitos a terceiros, apenas para impor a tributação das receitas do sublicenciamento no plano da pessoa física, é ato contrário à Lei Pelé, ao Código Civil, aos princípios da livre iniciativa, liberdade de contrato e autonomia de vontade das partes e, mais especificamente, ao próprio artigo 110 do Código Tributário Nacional.

**De fato. A controvérsia central posta nestes autos gira em torno da possibilidade de utilização de pessoa jurídica controlada pelo detentor da imagem para explorar economicamente os direitos de uso desta imagem através de seu licenciamento a terceiros.**

O art. 129 da Lei 11.196/2005 estabeleceu uma exceção à regra da tributação na Pessoa Física dos rendimentos recebidos na prestação de serviços de caráter personalíssimo, autorizando, apenas nas hipóteses elencadas no mencionado dispositivo, a sujeição tão-somente à legislação aplicável às Pessoas Jurídicas, *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 **Erro! Indicador não definido.** [...]”*

Como se depreende da leitura acima, apenas a prestação de serviços **intelectuais**, de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, estão abarcados no dispositivo.

Utilizando-se do critério de interpretação sistemática do dispositivo, bem como buscando-se seu conteúdo axiológico, tem-se tratar de norma excepcional à tributação pela Pessoa Física dos rendimentos percebidos em razão da prestação de serviços em caráter personalíssimo, não cabendo ao intérprete estender seus efeitos a hipóteses não alcançadas pelo legislador.

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.

### Da multa qualificada

Na autuação, não restou provado o dolo decorrente da opção pelo contribuinte da tributação dos rendimentos decorrentes da exploração de uso de imagem na Pessoa Jurídica em lugar da pessoa física. Dolo não se presume, havendo que ser devidamente comprovado.

A intenção de retardar ou impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária não restou comprovada, nem a de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, nem tampouco o conluio entre as partes. Ao contrário, os elementos consubstanciados no autos deixa entrever a boa-fé do contribuinte, que incluiu na sua declaração da Pessoa Física como isentos rendimentos recebidos da DECO IMAGEM LTDA, tendo sido devidamente registrados os contratos que embasaram as operações de que decorreram tais rendimentos, além de terem sido recolhidos os tributos devidos pela Pessoa Jurídica, bem como atendidas todas as intimações da autoridade lançadora.

Além disso, a aplicação da máxima *ignorantia legis non excusat* deve ser feita com temperamentos, pois, sendo o Direito linguagem, como tal, apresenta problemas significativos, não sendo sua interpretação unívoca, podendo alguém deixar de cumprir seu dever jurídico baseado em interpretação (escolha) plausível na moldura do texto.

Ademais, o art. 112 do CTN impõe que, na dúvida, a lei tributária que comina penalidades deve ser interpretada de maneira favorável ao contribuinte, *in verbis*:

*“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”*

Ante o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para que para que seja excluída a qualificadora da multa, reduzindo-a para 75%.

(assinado digitalmente)

Marialva de Castro Calabrich Schlucking

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

O sujeito passivo contesta o montante do crédito tributário lançado tendo em vista que a autoridade fiscal procedeu à reclassificação da receita tributada na pessoa jurídica, considerando como rendimentos da pessoa física, porém desprezou os pagamentos já realizados pela empresa Deco Imagem Ltda.

Pois bem. Assinalo, de início, que não se trata de matéria preliminar, passível de levar à nulidade do presente auto de infração. Para fins de regularização do feito, é suficiente o aproveitamento de recolhimentos, os quais provocam, ao final, a redução do crédito tributário lançado.

Para negar o direito pleiteado, a decisão de piso alegou que os tributos recolhidos pela pessoa jurídica não se confundem com o imposto de renda exigido da pessoa física. Além disso, não haveria previsão legal expressa para se realizar a compensação entre contribuintes distintos.

Nada obstante, é cabível a dedução do lançamento fiscal em relação aos valores arrecadados a título de imposto de renda da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos auferidos pela pessoa física.

De fato, afigura-se plenamente razoável a dedução dos eventuais recolhimentos de mesma natureza a título de imposto sobre a renda efetuados pela Deco Imagem Ltda, constituída para intermediar o recebimento de valores decorrentes dos contratos de licença de uso de imagem do atleta profissional, tendo em conta, nesse raciocínio, o tributo exigido da pessoa física no presente auto de infração, reconhecendo-se que parte dele foi efetivamente pago, ainda que por outrem.

O aproveitamento do imposto de renda comprovadamente recolhido no ajuste, pela pessoa jurídica Deco Imagem Ltda, ou retido pelas fontes pagadoras, no caso Fluminense Football Club e/ou Unimed/RIO, previamente ao início do procedimento de fiscalização, é apto a operar efeitos na base de cálculo da multa de ofício, ou seja, antes da inclusão dos acréscimos legais.

Quanto aos demais tributos pagos, distintos do imposto de renda, o aproveitamento entre pessoas distintas, em qualquer hipótese, dependeria de previsão em lei específica autorizadora de sua realização. Como regra, a compensação no âmbito tributário implica a existência de duas pessoas, simultaneamente credoras e devedoras uma da outra desde a origem, havendo obrigações recíprocas entre as partes (art. 170, do Código Tributário Nacional).

Não se deve transmutar o processo fiscal de controle do lançamento em procedimento de compensação. A via adequada é, portanto, a restituição, sem prejuízo da observância do prazo para repetição do indébito e do cumprimento dos demais requisitos estipulados na legislação.

---

Particularmente, acredito que no presente caso o início do prazo para repetição do indébito apenas ocorre a partir da decisão definitiva contrária ao sujeito passivo, quando a reclassificação da receita para rendimentos da pessoa física se torna imutável no âmbito administrativo.

Até então, a manifestação de vontade pela compensação ou pedido de restituição pela pessoa jurídica é medida impraticável, porque não conciliável com o exercício do direito de defesa no contencioso administrativo fiscal. Com efeito, a espinha dorsal da linha argumentativa do recorrente assenta-se na legitimidade de uma situação pré-existente ao lançamento fiscal, isto é, a possibilidade de utilização da pessoa jurídica Deco Imagem Ltda, controlada pela pessoa física detentora da imagem, para explorar economicamente os direitos de uso desta imagem através de seu licenciamento a terceiros.

### **Conclusão**

Ante o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para que sejam deduzidos do lançamento os valores arrecadados a título de imposto de renda da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos auferidos pela pessoa física.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess