



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15586.720495/2016-04  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-010.044 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 28 de outubro de 2021  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL E ANDERSON LUÍS SOUZA  
-

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

Exercício: 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. ANÁLISE SOBRE CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO.

O Recurso Especial da Divergência somente deve ser conhecido se restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, que conheceu. Acordam ainda, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, que conheceram.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício). Ausente a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, substituída pelo conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-010.044 - CSRF/2ª Turma  
Processo n.º 15586.720495/2016-04

## Relatório

01 – Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (e-fls. 2.050/2.073) e do Contribuinte (e-fls. 2.078/2.087) em face do V. Acórdão de nº 2401-005.938 (e-fls. 2.020/2.048) da Colenda 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa Seção, que julgou em sessão de 16 de janeiro de 2019 o recurso voluntário do contribuinte que discutia o lançamento dos exercícios 2012 e 2013, anos-calendário 2011 e 2012, para apuração de imposto de renda da pessoa física, acrescido de multa de ofício qualificada de 150% e juros de mora. Concluiu a autoridade fiscal que 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.

02 - A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

**“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.***

***A decisão foi registrada nos seguintes termos:***

***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 Cleber 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 Cleber Alex Friess.*

03 – Ambos os recursos são tempestivos sendo que a Fazenda Nacional alega dissídio jurisprudencial em relação a seguinte matéria em que foi dado seguimento pelo despacho de admissibilidade de e-fls. 2.302/2.310: “**Multa qualificada - Comprovação da ocorrência de fraude.**” com as seguintes alegações:

*a) O v. acórdão ora recorrido desqualificou a multa de ofício, em contrariedade ao artigo 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96;] Há necessidade de se analisar a conduta do contribuinte, se de fato ocorreu dano ao erário e se possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano.*

*b) No caso concreto, faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei n.º 4.502/64 a que remete a Lei n.º 9.430/96 em seu artigo 44, inciso II;*

*c) restou cristalina a atividade ilícita do autuado, observada a partir da conduta do contribuinte, atleta de futebol, de esquivar-se da tributação do IRPF por meio da criação de pessoa jurídica, que tinha o único objetivo de intermediar o recebimento de rendimentos decorrentes do licenciamento do direito de imagem (que deveriam integrar diretamente o patrimônio da pessoa física, por envolver obrigações personalíssimas), tudo com o objetivo de reduzir o montante de tributo a pagar.*

*d) No presente caso observa-se que o sujeito passivo, atleta de futebol profissional, deliberadamente criou pessoa jurídica para intermediar o recebimento de verbas derivadas do licenciamento da imagem da pessoa física na tentativa de disfarçar o verdadeiro contratado, que é o jogador. Com tal artifício, o contribuinte buscou mascarar a natureza dos rendimentos (que deveriam integrar diretamente o patrimônio da pessoa física, por envolver obrigação de cunho personalíssimo), tudo visando a redução do montante a pagar a título de IRPF;*

*e) Conclui dizendo: i) praticou atividade ilícita, observada a partir da atitude de tentar mascarar a natureza dos rendimentos recebidos, por meio da criação de interposta pessoa jurídica, que intermediava o recebimento dos rendimentos decorrentes da exploração do seu direito de imagem, tudo com vistas a esquivar-se da tributação do IRPF; ii) como resultado de sua conduta dolosa, houve diminuição expressiva do efetivo valor da obrigação tributária, com o conseqüente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário; iii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, já que realizada de forma sistemática, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência*

*do fato gerador da obrigação tributária principal; iv) a conduta repetida sistematicamente demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo.*

04 –Por sua vez o contribuinte intimado (e-fls. 2.551/2.552) em 11/10/2019 havia apresentado em 10/09/2019 (e-fls. 2.313/2.325) contrarrazões ao apelo da Fazenda Nacional alegando em síntese:

*a) Nos termos da peça recursal interposta pela Fazenda Nacional, a simples constituição de pessoa jurídica para intermediar o recebimento dos rendimentos decorrentes da exploração de seu direito de imagem, direito esse que entende ser personalíssimo, configuraria fraude apta a ensejar a aplicação de multa de ofício no percentual qualificado;*

*b) não se visa discutir nesta oportunidade sobre a legalidade da estrutura jurídica entabulada pelo ora Recorrido. Apenas retratar a flagrante ilegalidade perpetrada no ato de aplicar multa qualificada ao caso concreto, diante da absoluta inexistência de qualquer comprovação (ou até mesmo indício) de dolo, fraude ou simulação;*

*c) o Recorrido recolheu TODOS os tributos sobre seus recebimentos, quer seja na pessoa física, que seja na pessoa jurídica. Independente da densa discussão sobre abuso de forma ou forma legítima e prevista em lei, não poderia o caso concreto configurar fraude, dolo ou simulação com o intuito de lesar os cofres públicos;*

*d) Conforme reiteradamente esposado nesses autos, (i) a licença de uso de imagem pode ser transferida para e explorada por pessoa jurídica interposta pelo seu titular e, mesmo que se admitisse a recharacterização das receitas de licença de uso de imagem para rendimentos do trabalho do Recorrido, (ii) o art. 129 da Lei n.º 11.196/2005 permite às pessoas jurídicas explorarem atividades intelectuais de caráter personalíssimo e manterem as regras de apuração de tributos aplicáveis às pessoas jurídicas, mesmo quando os serviços são prestados exclusivamente por seus sócios;*

*e) Não há qualquer trecho destes autos em que conste prova de qualquer traço de omissão de informação ou mesmo que indique qualquer ação ou omissão dolosa do Recorrido tendente a embaraçar os trabalhos fiscais ou frustrar obrigação tributária;*

*f) Neste cenário, fica impossível compreender em que momento caracterizou-se a propalada evasão fiscal sujeita à penalidade agravada de 150% (cento e cinqüenta por cento), além de representação penal de crime contra a ordem tributária;*

*g) Ao contrário disso, para qualquer direção que se aponte, o que resta absolutamente claro nestes autos é a lisura, transparência e legalidade que*

*nortearam os procedimentos fiscais do Recorrido e de suas empresas, o objeto lícito das contratações com terceiros e a boa fé com que conduziu seus negócios e sua atividade profissional;*

*h) Não se verificou nestes autos nenhuma ação do Recorrido visando a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador pelo fisco, tampouco simular ato jurídico inexistente para evitar pagamento de tributo ou até mesmo a participação do Recorrente em conluio fraudulento com suas respectivas contrapartes.*

*i) questiona por fim o conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional alegando que os paradigmas indicados Ac. 9202-002.764 e 9202-007.688 tem por pressuposto fático diverso do que foi apurado nos autos, não podendo servir de parâmetro para a análise do caso em relação a multa qualificada;*

05 – Com relação ao recurso especial do contribuinte foi dado seguimento em relação a seguinte matéria: ***Exploração do direito de imagem do jogador de futebol por pessoa jurídica interposta***, alegando o seguinte:

*a) 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;*

*b) O Recorrente jamais pode concordar com tal entendimento. Isto porque a Lei Pelé (Lei n.º 9.615/1998), norma que regulamenta o comando constitucional em tela para atletas, traz em seu art. 87-A a possibilidade de cessão ou exploração de imagem mediante contrato de natureza civil;*

*c) 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 da vontade das partes e, mais especificamente, ao próprio art. 110 do Código Tributário Nacional;*

*d) houve de forma equivocada a equiparação das receitas auferidas pelas empresas do Recorrente ao tratamento tributário de rendimentos do trabalho auferidos na pessoa física;*

*e) 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;*

*f) desconsiderou-se, nestes autos, que o art. 129 da Lei n.º 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;*

*g) alega que 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 art. 129 da Lei 11.196/2005 e mesmo que se aceite por hipótese a desconsideração das pessoas jurídicas e, ou mesmo a reclassificação dos rendimentos, como pretende sustentar o v. Acórdão recorrido, portanto, que se reconheça a relação de remuneração por serviços de jogador de futebol profissional, ainda assim não há tampouco qualquer fundamento legal que descaracterize o caráter cultural e artístico desta atividade profissional;*

*h) 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 art. 129 da Lei n. 11.196/2005;*

*i) assim, mesmo que persista o entendimento mantido pela v. Acórdão no sentido de que o Recorrente teria utilizado interpostas pessoas jurídicas para mascarar o pagamento de salário sob a rubrica de direitos de utilização de imagem, ou mesmo reclassificação da responsabilidade pela obrigação principal àquele que teve relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador, ainda assim o ordenamento jurídico, especialmente o art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, permite a utilização de pessoa jurídica para a prestação de serviços personalíssimos, sejam tais serviços relacionados a participações em eventos (exploração da imagem em âmbito comercial) ou serviços de atleta profissional de futebol (exploração da imagem em âmbito esportivo).*

06 – A Fazenda Nacional foi intimada (e-fls. 2.570) para apresentar contrarrazões (e-fls. 2.571/2.583) no qual alega o seguinte:

*a) que os art. 87-A, da Lei n.º 9.615, de 24 de março de 1998, incluído pela Lei n.º 12.395, de 16 de março de 2011, que estabelece 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”, somente pode ser aplicado após a sua vigência, ou seja, a partir de 17 de março de 2011, data em que a lei foi publicada no Diário Oficial da União;*

*b) da mesma forma ocorre com o art. 980-A, § 5º, do Código Civil, incluído pela Lei n.º 12.441, de 11 de julho de 2011, que permitiu “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 sendo que esse dispositivo entrou em vigor no dia 9 de janeiro de 2012, ou seja, 180 dias após a sua publicação, conforme determinava o art. 3º da Lei nº 12.441, de 11 de julho de 2011;*

*c) no caso dos autos, o lançamento é relativo aos anos-calendário 2010 e 2011. Portanto, caso se entendam aplicáveis esses dispositivos legais, de forma alguma eles incidiriam sobre os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2010 e parte do ano-calendário 2011 e registre-se que tais dispositivos não podem ser aplicados retroativamente, tendo em vista que, além de a Constituição afirmar que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” (art. 5º, XXXVI), a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro afirma que a “lei em vigor terá efeito imediato e geral” (art. 6º);*

*d) em relação especificamente ao art. 980-A, § 5º, do Código Civil, outro motivo afasta a sua aplicabilidade no caso concreto. É que o dispositivo é relativo à “empresa individual de responsabilidade limitada”, e não às pessoas jurídicas em geral. Ou seja, o dispositivo permitiu a “cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz” para a empresa individual, e não para qualquer pessoa jurídica;*

*e) no caso, o empresário continuará executando as tarefas pessoalmente, porém, agora, com a sua responsabilidade limitada ao capital social. Esse dispositivo, portanto, tem finalidade unicamente civilista, não fazendo qualquer referência à sujeição passiva tributária, que, inclusive, exige lei complementar para tanto, conforme estabelece o art. 146, III, “a”, da Constituição;*

*f) quanto a aplicabilidade do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, à cessão de direitos de uso de imagem efetuada pelo contribuinte à pessoa jurídica da qual é sócio conforme se observa pela literalidade do dispositivo, ele é referente à prestação de serviços **intelectuais**, inclusive de natureza científica, artística ou cultural, o que não é o caso da cessão de direitos de imagem;*

*g) o texto da norma e as definições apresentadas acima demonstram claramente que a atividade relativa à cessão do direito de imagem não foi acolhida no rol dos serviços albergados pelo art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005;*

*h) a respeito da titularidade dos valores recebidos como remuneração pelo uso da imagem, há muito se consolidou no contencioso administrativo fiscal federal o entendimento de que é a pessoa física a única titular dos rendimentos da exploração deste direito personalíssimo;*

*i) apesar de os direitos da personalidade poderem ser explorados economicamente, eles somente o podem por meio da pessoa física titular de tal direito, tendo em vista a limitação prevista no art. 11 do Código Civil;*

*j) viola frontalmente o referido dispositivo a transmissão geral e irrestrita dos direitos de imagem do atleta profissional para pessoa jurídica da qual faça parte, pois esses direitos são intransmissíveis;*

*l) por se tratar, desse modo, 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. Conquanto inalienável, nada impede a sua exploração comercial. O proveito econômico decorrente da exposição da imagem, todavia, sempre será do seu titular, pois apenas este pode licenciar o uso de sua imagem;*

*m) com efeito, o trabalho prestado pelo contribuinte é exercido de forma individual e personalíssima, e, assim, é um direito personalíssimo, pois qualquer sócio, ou funcionário empregado da empresa, mesmo que não houvesse vedação contratual estipulada pelo contratante, não poderia exercer, ou não desempenharia com a mesma qualificação, o trabalho feito, sujeitando-se, assim, seus rendimentos à legislação aplicável à pessoa física;*

*n) os contratos privados firmados entre a “cedente” (Deco Imagem Ltda) dos direitos de imagem e as cessionárias não têm o condão de modificar o sujeito passivo da relação obrigacional tributária;*

*o) a remuneração somente seria paga em função de compromissos assumidos pela pessoa física, de modo que a pessoa jurídica não teria como cumpri-los sem a participação pessoal e exclusiva do referido sócio e atleta. Visto sob a ótica exclusiva da contratada (pessoa jurídica interposta), os contratos firmados são absolutamente inexequíveis, dada a natureza personalíssima do direito envolvido.*

07 – O contribuinte apresentou memoriais que foram arquivados na pasta eletrônica dessa E. Turma, sendo esse o relatório do necessário.

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

## **RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE**

### **Conhecimento**

08 – Em vista da sua prejudicialidade inicio a análise do recurso especial do contribuinte, que é tempestivo, contudo, em relação ao conhecimento, entendo melhor o debate.

09 – O paradigma que foi admitido é o Ac. 2202-003.682 que tem a seguinte ementa, *verbis*:

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

*Exercício: 2007, 2008*

*(....)*

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

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

***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*

**10 – No relatório do voto paradigma temos as seguintes situações:**

*Trata-se de auto de infração lavrado em virtude de o contribuinte acima identificado ter incorrido nas seguintes infrações tributárias:*

*I - Omissão de rendimentos recebidos das pessoas jurídicas Sport Club Internacional e Nike do Brasil, decorrente de cessão de direitos de imagem ocorridas nos anos-calendário 2006 e 2007 nas importâncias respectivas de R\$258.013,31 e de R\$85.668,71.*

*(...)*

*Foram contabilizados pela empresa ALGE Promoções e Eventos Ltda valores pagos pelas empresas Sport Club Internacional e Nike do Brasil referentes a exploração dos direitos de imagem de Alexandre Pato. Segunda a fiscalização, os citados rendimentos não podem ser atribuídos à pessoa jurídica, visto estarem relacionados a compromissos profissionais de natureza personalíssima, exercidos de forma exclusiva pela pessoa de seu sócio, ora contribuinte.*

**11 – Em seu voto o paradigma trata da questão da seguinte forma, após contextualizar a respeito do art. 129 da Lei 11.196/2005 *verbis*:**

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

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

*Por outro lado, existe um entendimento de que o contrato de cessão de direito do uso de imagem, por ser autônomo, paralelo e inconfundível com o contrato desportivo, integra um direito da personalidade do atleta e pode ser cedido, tendo finalidade distinta do salário.*

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

*No caso em exame, é necessário se analisar separadamente os contratos firmados pela empresa ALGE, tendo como objeto a exploração do direito de imagem: o primeiro tendo como contratante o Sport Club Internacional e o segundo celebrado com a NIKE European Operations Netherlands B.V*

#### **CONTRATO COM O SPORT CLUB INTERNACIONAL**

*Foi firmado em 1º/01/2007 Instrumento Particular de Licença de Uso de Imagem, Voz, Nome Profissional e Apelido Esportivo de Atleta Profissional de Futebol, entre o Sport Club Internacional e a empresa ALGE Promoções e Eventos Ltda., tendo como anuente o Contribuinte fiscalizado, Alexandre Rodrigues da Silva - Alexandre Pato (fls. 183 a 185).*

*O objeto desse contrato era o uso da imagem, voz, nome profissional do anuente e o valor total estabelecido foi de R\$18.000,00, divididos em 36 parcelas mensais de R\$500,00 cada, além da participação da empresa sobre todos os contratos que o clube celebrar, referentes à exploração do licenciamento de utilização individual da imagem do atleta anuente, no percentual de 20%. A vigência foi de 1º/01/2007 a 31/12/2009.*

*Em 1º/05/2007, o contrato foi aditivado e o seu valor total foi aumentado para R\$336.000,00, divididos em 32 parcelas de R\$10.500,00*

*cada, sendo que haviam sido pagas apenas duas parcelas com o valor anterior (fls. 186 e 187).*

*Na cláusula 2.2, ficou estabelecido que na hipótese de rescisão ou suspensão do contrato desportivo do anuente (fiscalizado) com o clube contratante (Internacional), as parcelas vincendas não seriam mais exigíveis.*

*2.2. Na hipótese de rescisão antecipada deste instrumento, rescisão ou suspensão do contrato desportivo do ANUENTE com o CONTRATANTE, as parcelas vincendas descritas na presente cláusula não serão mais exigíveis.*

*Com o Sport Club Internacional, o fiscalizado celebrou um contrato de trabalho, com vigência entre 1º/01/2007 a 31/12/2009, com salário mensal de R\$ 15.000,00, com o compromisso do clube contratante de adquirir, com exclusividade, da empresa detentora dos direitos negociais e de representação para licença dos direitos de uso de imagem, voz, nome profissional e/ou apelido esportivo do atleta, e esta a licenciar ao primeiro, os direitos de uso de imagem, voz, nome profissional e/ou apelido esportivo do atleta. A empresa detentora de tais direitos era a ALGE. Note-se que o prazo do contrato sobre os direitos de imagem, entre o clube Internacional e a empresa ALGE, coincide com o prazo do contrato de trabalho firmado pelo jogador e o clube.*

*Percebe-se, portanto, que não há uma autonomia entre o contrato de trabalho, firmado pelo Contribuinte com o clube Internacional, e o contrato de licenciamento dos direitos de sua imagem, celebrado entre o clube e a empresa ALGE, detentora desses direitos, tanto pela coincidência dos prazos de vigência, como pela previsão de rescisão do contrato dos direitos de imagem quando ocorrer o distrato do contrato de trabalho desportivo e também pelo compromisso assumido pelo clube de adquirir, com exclusividade, junto à empresa ALGE, os direitos de imagem do atleta.*

*Dessa forma, pode-se concluir que, de fato, havia uma vinculação entre o contrato de trabalho e a exploração econômica do direito de imagem do sujeito passivo, cujo contrato foi firmado entre o clube Internacional e a empresa ALGE, da qual o contribuinte fiscalizado é sócio juntamente com seu genitor, tendo como objetivo a redução da tributação do imposto sobre a renda da pessoa física, no caso do Recorrente, e a redução de outros encargos legais, em relação ao clube esportivo.*

*(...) omissis*

*Assim, entendo que os valores recebidos pela empresa ALGE do clube Internacional, a título de direitos de imagem do atleta Alexandre Rodrigues da Silva constituíam-se, na realidade, em uma complementação da remuneração da força de trabalho do jogador em prol da agremiação desportiva.*

*Face ao exposto, deve ser mantida a tributação na pessoa física do fiscalizado, em relação aos valores pagos pelo Sport Club Internacional decorrentes do contrato de cessão do direito de imagem, conforme apurado pela autoridade fiscal.*

**CONTRATO COM A NIKE**

*Quanto ao contrato celebrado entre a NIKE European Operations Netherlands B.V. e a ALGE Promoções Ltda., entendo que se enquadra como um verdadeiro contrato de exploração econômica do direito de imagem, possuindo natureza eminentemente civil.*

*Esse contrato foi firmado em 20/11/2007 e tinha como objeto (i) a utilização do nome, imagem e outros atributos do jogador; (ii) os serviços pessoais do jogador e seus conhecimentos sobre futebol, e (iii) o endosso do jogador à marca e uso dos seus produtos; tendo como prazo o período entre 1º/06/2008 e 31/08/2018 (fls. 101 a 127).*

*Pela análise do contrato, conclui-se que ele é autônomo e independe do contrato desportivo avençado entre o atleta e o clube que detêm seus direitos federativos, do mesmo modo que estabelece como obrigações atividades de cessão de uso de imagem.*

*Observa-se, pela cláusula B, transcrita abaixo, que a remuneração do atleta tem como base a categoria do clube de futebol no qual ele tenha registro, o que significa que não está vinculado a nenhum contrato específico com determinado clube.*

*(...) omissis*

*Considerando, assim, o disposto no artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, é possível a tributação na pessoa jurídica dos valores recebidos da NIKE em função desse contrato, razão pela qual deve ser reduzido da base de cálculo o valor de R\$65.692,00, no ano-calendário 2007, referente a essa infração.*

12 – Conforme exposto na decisão paradigmática há a necessidade de análise de cada caso concreto, tendo em vista que entende que é possível sim a reclassificação dos valores recebidos da pessoa jurídica para a pessoa física, uma vez que há a necessidade de se verificar se o contrato de direito de uso de imagem é autônomo em relação ao contrato de trabalho, que só existe em virtude da profissão do atleta, com seus clubes e patrocinadores.

13 – Nessa parte o voto paradigma negou provimento ao recurso do contribuinte entendendo pela falta de autonomia entre o contrato de direito de imagem com o clube e patrocinadores, pois estaria vinculado com o contrato de trabalho do atleta, coincidindo a sua existência ao prazo de vigência desse.

14 – Na parte em que foi dado provimento e que aproveitaria ao recorrente através da avaliação do caso concreto o voto paradigma entendeu pela natureza eminentemente civil do contrato com a Nike e a sua desvinculação com a manutenção do contrato de trabalho do jogador naquela ocasião.

15 – No caso da decisão recorrida, tratou o tema e decidiu da seguinte forma naquilo que interessa ao presente caso, *verbis*:

***“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 1290.156, 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.*

*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:*

*(...) omissis*

*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.”*

16 – Conforme destacado acima o acórdão recorrido parte do pressuposto que não é aplicável em nenhuma hipótese os termos do art. 129 da Lei 11.196/2005 ao presente caso, e portanto, não avaliou a natureza dos contratos estabelecidos, tal como retratado pelo acórdão paradigma. Muito menos tratou acerca do Art. 87-A da Lei 9.615/98 uma vez que os exercícios discutidos foram antes das Lei n.º 12.395, de 2011 e Lei 13.155/2015 que modificaram o caput e parágrafo único dessa Lei.

17 – Mesmo na hipótese se considerarmos em parte a eventual possibilidade de conhecimento, o paradigma nesse aspecto, não atenderia ao contribuinte, uma vez que pela avaliação do mesmo, nesse ponto é contrária aos interesses do recorrente, ao negar provimento nessa parte considerando como razões de decidir que todo o contrato do clube e patrocinadores estão vinculados à questão do contrato de trabalho do atleta e portanto é rendimento da pessoa física.

18 - Na circunstância retratada nesse julgado a decisão teve motivação absolutamente distinta, não sendo possível inferir que o colegiado prolator do paradigma teria chegado à mesma conclusão caso estivesse diante da situação retratada no julgado recorrido.

19 – Outrossim, haveria a necessidade de revisão do quadro fático e reanálise dos contratos entabulados considerando que o Colegiado paradigmático não analisou a matéria sob o mesmo prisma da turma recorrida, e portanto, entendo que cada colegiado decidiu a partir de situações fáticas distintas o que impede o conhecimento do presente recurso especial.

## **RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**

### **Conhecimento**

20 – Em relação ao recurso especial da Fazenda Nacional o recurso é tempestivo e há questionamento quanto ao conhecimento nas contrarrazões pelo contribuinte, passo a análise.

21 – Em síntese em relação aos paradigmas Ac. 9202-007.688 e 9202-002.764 quanto ao pedido de revisão do afastamento da multa qualificada o contribuinte alega que no primeiro paradigma a multa foi mantida pois houve a comprovação da simulação de ato jurídico com a finalidade de obter vantagem indevida e sonegação fiscal enquanto no acórdão recorrido restou confirmado que não houve comprovação do dolo.

22 – No segundo paradigma alega que na decisão a fraude foi comprovada pois o contribuinte realocava os recebimentos recebidos a título de salário para as empresas das quais era sócio, portanto de forma diversa que ocorria no presente caso, em que o salário do contribuinte era recebido e tributado na pessoa física.

23 – Avaliando ambos os paradigmas, entendo com razão o contribuinte, pois, apesar das situações em que houve o lançamento serem similares ao presente caso, relacionado a recebimento de direito de imagem de profissionais do futebol, entendo que nos casos em que há o questionamento quanto a revisão da multa qualificada, para haver a reforma os paradigmas devem tratar de situações quase que idênticas e bem destacar as condutas do contribuinte para a avaliação da penalidade.

24 – Contudo, no caso do acórdão recorrido o voto condutor reconhece a falta de comprovação do dolo do contribuinte, destacando na decisão as seguintes situações, *verbis*:

*“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.”*

25 – No caso concreto a decisão recorrida se fundamenta além da falta de prova da conduta ilícita do contribuinte, mas também no fato de aplicar a interpretação mais benéfica no caso de dúvidas quanto à aplicação de penalidade, sendo necessário para se avançar ao

conhecimento a revisão de elementos fáticos incabível nessa instância especial, e portanto, nego conhecimento ao recurso da Fazenda Nacional.

### **Conclusão**

26 - Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial do contribuinte e da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso