



Processo nº	15586.720508/2015-56
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	2301-009.628 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	07 de outubro de 2021
Recorrente	MURICY RAMALHO
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011

NULIDADE, CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E ATO PRATICADO POR AUTORIDADE INCOMPETENTE.

São nulidades no processo administrativo fiscal as resultantes de atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou de despacho e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. É valido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo (Súmula Carf nº 27).

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

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

LANÇAMENTO NA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS PAGAMENTOS EFETUADOS PELA PESSOA JURÍDICA. LIMITES DA LIDE. COMPETÊNCIA DO JULGADOR. LEGITIMIDADE ATIVA.

Descabe ao julgador administrativo a homologação ou autorização de compensação de tributos se o objeto da lide é o lançamento, e não a sua liquidação. Carece de legitimidade ativa a pessoa física para pleitear para si o indébito de tributos pagos por pessoa jurídica que possua personalidade própria.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo (Súmula Carf nº 14).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidades e rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%. Vencido o conselheiro Wesley Rocha que deu provimento integral ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocada), Fernanda Melo Leal, Flavia Lilian Selmer Dias, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Wesley Rocha, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de lançamento de imposto de renda de pessoa física dos anos-calendário de 2010 e 2011, decorrente de omissão de rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica, que foram declarados como se fossem isentos, na condição de lucros e dividendos recebidos de Muricy Serviços Esportivos Especializados Ltda e de M. Ramalho Divulgações e Eventos Esportivos Ltda.

O lançamento foi impugnado e a impugnação foi considerada improcedente.

Manejou-se recurso voluntário em que se arguiu:

- a) A nulidade da decisão recorrida em face de contradições quanto à prevalência da substância sobre a forma;
- b) Nulidade do ato em face da competência territorial da Autoridade Lançadora;
- c) Nulidade em face de erro no cálculo do imposto, porquanto deveriam ter sido compensados os tributos pagos pelas pessoas jurídicas;
- d) A possibilidade de exploração econômica, por pessoa jurídica, da imagem do autor, e
- e) Inaplicabilidade da qualificação da multa por ausência de ação dolosa a justificá-la.

Registre-se que o recorrente, ao fundamentar seu recurso, citou partes do que seria o Acórdão nº 2403-002.721, de 10/10/2014. Entretanto, ao consultar o acórdão citado não foi possível identificar os trechos referidos.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Maurício Vital, Relator.

O recurso é tempestivo e dele conheço, exceto quanto às alegações de ofensas à Constituição Federal, em especial aos princípios nela contidos (Súmula Carf nº 2).

1 Das nulidades

As nulidades no processo administrativo fiscal são as que acarretam prejuízo à defesa e as decorrentes de atos praticados por autoridade incompetente, como bem estabelece o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. No presente caso, nenhuma das possibilidades ocorre.

O recorrente alegou ser nula a decisão recorrida porque seria contraditória ao determinar a aplicação do princípio da prevalência da substância sobre a forma quando, admitindo que os fatos tributáveis teriam sido praticados pelo recorrente, rejeitou a compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica. Alegou, também, a nulidade por erro na apuração da base de cálculo por não ter, a Autoridade Lançadora, compensado tributos pagos pelas pessoas jurídicas.

Quanto à compensação, a matéria será tratada mais adiante neste voto, mas não percebo a alegada contradição e nem erro na mensuração da base imponível. A Autoridade Lançadora em nenhum momento desconsiderou a existência das pessoas jurídicas ou dos atos por elas praticados, somente reclassificou os rendimentos decorrentes da atuação personalíssima de um de seus sócios. Aliás, foram exatamente esses atos empresariais que foram utilizados para se constatar a ocorrência dos fatos geradores. Não consigo vislumbrar a ocorrência de prejuízo à defesa a motivar a nulidade do lançamento.

Também se alegou a nulidade do lançamento porque teria sido feito por autoridade incompetente, porquanto lotada em unidade fazendária distinta do domicílio do contribuinte. Porém, nos termos da Súmula Carf nº 27, não há nulidade se a Autoridade Lançadora efetua o lançamento em unidade distinta do domicílio tributário do sujeito passivo:

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

Rejeito, então, as preliminares.

2 Da tributação dos valores recebidos a título de direito de imagem

A matéria é recorrente no Carf e nesta turma, sendo que há distintos posicionamentos quanto ao tratamento tributário dos valores recebidos por atletas, técnicos e preparadores físicos profissionais, por intermédio de pessoa jurídica, a título de direitos de imagem.

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

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

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

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

Além disso, a jurisprudência majoritária do Carf¹ entende que os serviços de natureza personalíssima, como é o caso da atividade de técnico de futebol, não podem ser objeto de delegação ou cessão para exploração econômica e os rendimentos deles provenientes devem ser atribuídos, para efeitos tributários, à pessoa física do prestador do serviço, independentemente de haver vínculo de emprego com a fonte pagadora. O artifício de se utilizar de interpostas pessoas jurídicas não pode ser oposto ao fisco para redefinir o sujeito passivo da relação tributária, que, sendo contribuinte, é quem tem relação direta com a situação constitutiva do fato gerador do tributo. É o que dispõe o art. 121 do CTN².

Não vejo como afastar o que se salta aos olhos: o valor pago ao treinador resulta da sua condição como renomado técnico de futebol, atividade pessoal colocada à disposição do clube contratante, que, por si ou por empresas patrocinadoras, pagou ao profissional por intermédio de suas empresas.

¹ Acórdãos nºs 104-21.954, 2202-00.252, 2101-00.979, 2102-01.490, 2801-01.870, 2202-001.496, 2801-02.280, 2202-01.702, 2801-002.733, 2102-02.441, 9202-004.548.

² Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

Entendo que aplicação do art. 87-A da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998 - Lei Pelé³, não pode ser invocado para excluir a tributação da pessoa física. A uma, porque não se trata de norma tributária, mas de diploma legal destinado a regular o desporto; a duas, porque não pode contrariar o que dispõe o CTN, norma de natureza constitucional complementar, quanto à tributação da renda.

O CTN define renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos⁴. Ora, a entender que os valores recebidos pelo atleta derivariam dos serviços profissionais prestados ao clube, estaríamos diante de rendimentos do trabalho; se, porém, se entendesse que os valores derivariam da exploração de sua imagem, estaríamos diante de rendimentos provenientes do capital. Em qualquer caso, **trata-se de renda**. Mesmo os valores pagos em razão da exposição da imagem do técnico de futebol são, a rigor, rendimentos da pessoa física de caráter personalíssimo, razão pela qual a intervenção de pessoas jurídicas não pode ser oposta à Fazenda Pública para redirecionar a obrigação tributária, como bem dispõe o art. 123 do CTN⁵.

Pois bem, o CTN estabelece⁶ que o contribuinte do imposto de renda é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica, se a lei não atribuir essa condição a outrem. No presente caso, a despeito do aparato constituído para desviar a tributação, o titular da disponibilidade e único beneficiário dos rendimentos foi o profissional que exerceu a atividade pessoal ao clube contratante.

O lançamento, ao meu ver, não infringiu o art. 110 do CTN ou o Código Civil, pois os institutos que regem a relação contratual de que são partes as empresas permanecem em plena vigência. As empresas podem contratar, descontratar, mover ações judiciais, requerer direitos, cumprir deveres, enfim, exercer plenamente as garantias e privilégios legais que lhes são próprios. O lançamento tão-somente reclassificou os rendimentos recebidos pelo profissional para que fossem tributados da forma adequada, ou seja, como rendimentos de pessoa física.

Não vejo, pois, como reparar o acórdão recorrido neste ponto.

³ Art. 87-A. O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo.(Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011).

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

⁴ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

⁵ Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

⁶ Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

3 Da compensação dos tributos pagos pelas pessoas jurídicas

O recorrente requereu, subsidiariamente, que os tributos pagos pelas pessoas jurídicas devem ser compensados, no caso de procedência do lançamento.

Entendo que não cabe ao julgador administrativo a homologação ou autorização de compensação de tributos, porquanto o objeto desta lide é o lançamento, e não a sua liquidação. É certo que o procedimento administrativo para esse fim está regulado na legislação tributária.

Eventuais indébitos devem ser objeto de requerimento apresentado à autoridade preparadora pelas empresas Muricy Serviços Esportivos Especializados Ltda e M. Ramalho Divulgações e Eventos Esportivos Ltda., que possuem personalidades jurídicas distintas da do recorrente.

Carece de legitimidade ativa a pessoa física para pleitear o indébito de tributos pagos por pessoa jurídica que possua personalidade própria, porquanto o art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996⁷, que dá eficácia ao art. 170 do CTN⁸, **autoriza a compensação apenas com débitos próprios**. O argumento de que a repetição do indébito estaria prescrita não autoriza, ao meu ver, que a autoridade julgadora, ao arreio da lei, autorize a compensação de créditos de um contribuinte em benefício de outro.

4 Da qualificação da multa

O recorrente insurgiu contra a qualificação da multa alegando que não praticou simulação ou qualquer outro ato tendente a dificultar o conhecimento do fato gerador.

Assiste razão ao recorrente.

A Autoridade Lançadora justificou (e-fls. 550 a 552) a qualificação da multa em face da intenção do sujeito passivo em *mascarar a verdadeira relação jurídica* por meio da simulação, que consiste em ocultar-se um negócio existente sob forma distinta da que se apresenta.

Não percebo a ocorrência de simulação. Vejo, como bem apontou o recorrente, uma divergência quanto à legislação aplicada e seus efeitos. O recorrente entendeu que os valores pagos às suas empresas se sujeitariam à tributação própria das pessoas jurídicas, e as empresas até recolheram os tributos nessa condição. No meu entender, aqueles valores constituíram-se rendimentos da pessoa física por derivarem de prestação de serviços personalíssimos. Vejo cristalina divergência de interpretação e aplicação da legislação, mas não está comprovado o evidente intuito de fraude. Note-se que o sujeito passivo omitiu os

⁷ Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de resarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

⁸ Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

rendimentos tributáveis da pessoa física, mas não procurou ocultar a ocorrência do fato gerador, que sempre esteve evidenciado.

Como estabelece a Súmula Carf nº 14, *a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuitu de fraude do sujeito passivo.*

Conclusão

Voto por conhecer, em parte, do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de constitucionalidades (Súmula Carf nº 2), rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital