



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720627/2014-28
ACÓRDÃO	2101-003.147 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERNANDO CARNEIRO COLONEZE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2010, 2011, 2012

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATLETA. DIREITO DE IMAGEM DE CONTEÚDO PATRIMONIAL. LICENCIAMENTO MEDIANTE CESSÃO DA EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DOS DIREITOS DE IMAGEM DA PESSOA FÍSICA PARA PESSOA JURÍDICA DA QUAL O DESPORTISTA É UM DOS SÓCIOS. ELEMENTOS CARACTERÍSTICOS DA SIMULAÇÃO. EVASÃO FISCAL. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA POR IDENTIFICAÇÃO DOS FATOS EFETIVAMENTE OCORRIDOS. REQUALIFICAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA.

O direito de imagem possui conteúdo patrimonial que permite a licença a terceiros para exploração econômica em atividade organizada de fim especulativo que objetiva lucro, regendo-se por normas constitucionais e patrimoniais do direito privado estando autorizada a cessão da exploração da imagem, inclusive, diretamente da pessoa física do atleta para pessoa jurídica da qual ele seja titular ou um dos sócios, conquanto a exploração deva ser efetiva, de modo a se combater a simulação e evitar a evasão fiscal.

Demonstrado por elementos incontrovertidos a prática de atos artificiais que caracterizam simulação, é dever da autoridade fiscal requalificar a sujeição passiva indicando os fatos efetivamente ocorridos.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. SIMULAÇÃO.

Estando comprovado nos autos a prática de omissão deliberada da base de cálculo do tributo, com a interposição de pessoa jurídica e a simulação de contratos de cessão de direito de imagem com o objetivo de reduzir o pagamento dos tributos devidos, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

SIMULAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Inadmissível o aproveitamento, no contencioso administrativo, dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica que teve seus rendimentos deslocados para a pessoa física, vez que não se pode dizer tenha o lançamento, que assim não o fez, incorrido em vício de legalidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa de ofício qualificada para 100%.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Cleber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 357/381) interposto por FERNANDO CARNEIRO COLONEZE em face do Acórdão nº. 12-79.643 (e-fls. 341/353), que julgou a Impugnação improcedente.

Em sua origem, o lançamento decorre do Auto de Infração para cobrança de Imposto de Renda de Pessoa Física (e-fls. 182/194), em razão da constatação de **omissão de**

rendimentos decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas¹ nos exercícios de 2010, 2011 e 2012. De acordo com o Termo de Encerramento de Ação Fiscal (e-fls. 195/226), foram identificados rendimentos relativos ao direito de imagem considerados indevidamente como receitas da pessoa jurídica COLONEZE SERVIÇOS ESPORTIVOS LTDA – ME, CNPJ 08.418.861/0001-04, quando, em verdade, se tratava de valores decorrentes da prestação de serviços personalíssimos prestados pelo sujeito passivo e que deveriam ser tributados na pessoa física.

Cientificado em 18/11/2014 (e-fl. 332), o Recorrente apresentou Impugnação (e-fls. 229/247), em 17/12/2014, com os argumentos assim sintetizados pela decisão de piso:

- a Lei nº 11.196, de 2005, no art. 129, trouxe um novo paradigma à tributação das prestações de serviços sem vínculo empregatício. A partir de sua publicação, referidos serviços passaram a ser tributados obrigatoriamente na pessoa jurídica. Assim, o impugnante se viu obrigado a constituir uma pessoa jurídica para fins de adequação à referida norma;

- em nenhum momento houve intenção de sonegar imposto ou fraudar o fisco. Ao contrário, o procedimento adotado foi de aplicar a nova legislação que determina a tributação como pessoa jurídica. Não se intencionou disfarçar nada. Por esse motivo, fica clara a improcedência da qualificação da multa; e

- em atenção ao Princípio da Eventualidade, caso não sejam acolhidos os pedidos anteriores, ou acolhidos parcialmente, requer o impugnante que sejam deduzidos os rendimentos já tributados na pessoa física referentes ao pro labore recebido da pessoa jurídica Coloneze Serviços Ltda., bem como compensados os impostos e contribuições pagos pela pessoa jurídica, antes de aplicação de multa e juros.

Sobreveio o julgamento da Impugnação, e foi proferido o Acórdão nº. 12-79.643 (e-fls. 341/353), que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010, 2011, 2012

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EXPLORAÇÃO DE DIREITO PERSONALÍSSIMO. ATIVIDADE ESPORTIVA. TRIBUTAÇÃO. 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.

IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. ATIVIDADE DE LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA.

¹ Clube de Regatas do Flamengo, da Sanluvo2 Marketing Ltda, e do Tijuca Tênis Clube.

Compete à autoridade fiscal proceder à correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS.

Presentes os pressupostos legais de qualificação da multa de ofício, correta sua imposição.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado do resultado do julgamento pela via postal, em 31/03/2016, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 354) e apresentou seu Recurso Voluntário (e-fls. 357/381), em 27/04/2016, com os seguintes argumentos, em síntese:

- Defende que a tributação pela cessão do direito de imagem, por se tratar de serviço de caráter intelectual deve ser tributado como de acordo com a legislação aplicável às pessoas jurídicas, como dispõe o art. 129 da Lei n.º. 11.196/2005
- Cita julgados do CARF sobre o tema;
- Questiona a qualificação da multa sustentando que em nenhum momento houve a intenção de sonegar imposto ou de fraudar o fisco.
- Subsidiariamente, requer a compensação dos valores recolhidos pela pessoa jurídica.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º. 70.235/72. Portanto, deve ser conhecido.

2. Do direito de imagem e possibilidade de exploração de seus efeitos patrimoniais

Conforme Termo de Encerramento da Ação Fiscal (e-fls. 195/226), foram considerados valores recebidos pela pessoa física e indevidamente registrados e tributados como

receitas da pessoa jurídica de Coloneze Serviços Esportivos Ltda., os valores decorrentes dos Contratos de direitos a exploração de imagem do sujeito passivo com o CLUBE DE REGATAS DO FLAMENGO, com a SANLUVO2 MARKETING LTDA, e com o TIJUCA TÊNIS CLUBE. No período fiscalizado o sujeito passivo foi atleta de basquetebol nestes clubes e não possuía Contrato de Trabalho, **apenas os Contratos de licenciamento de direito de uso de imagem**. O sujeito passivo não declarou como rendimentos tributáveis os rendimentos auferidos a título de licenciamento de direito de uso de imagem, recebidos das entidades desportivas acima mencionadas por intermédio da pessoa jurídica Coloneze Serviços Esportivos Ltda., tendo registrado apenas distribuição de lucros, valores declarados como isentos.

Foi imposta multa de ofício qualificada (150%) e lavrada Representação Fiscal para Fins Penais, por meio do Processo Digital nº 15586-720.633/2014-85, conforme o disposto a Portaria RFB nº 2.439/2010.

A empresa COLONEZE SERVIÇOS ESPORTIVOS LTDA – ME, CNPJ 08.418.861/0001-04, foi constituída em 27/10/2006. Do contrato social (fls. 128 a 132 - cláusulas 2ª e 3ª) consta que o seu objeto é a **atividade de prestação de serviços esportivos, treinamento e condicionamento físico**, com início de atividades em 20/11/2006. O capital social estabelecido foi de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) composto por 99% do capital social do sócio Fernando Carneiro Coloneze e 1% do capital social de Jorge Luiz Tavares Coloneze. Os poderes de representação e administração da sociedade eram de responsabilidade de Fernando Carneiro Coloneze.

Após intimação e apresentação dos documentos solicitados pela fiscalização, constatou-se que o sujeito passivo não teria declarado qualquer recebimento dos clubes, onde atuou como jogador de basquetebol, e que teriam sido formalizados contratos de cessão de direitos de uso de nome, apelido desportivo, voz e imagem de atleta entre os clubes e a empresa Coloneze Serviços Esportivos Ltda. Vale o destaque:

No período compreendido entre janeiro de 2009 e junho de 2010, o sujeito passivo atuou como atleta da equipe adulta de basquetebol do CLUBE DE REGATAS FLAMENGO, CNPJ 33.649.575/0001-99, conforme contrato de fls. 71 a 92, mas não declarou nas respectivas declarações de ajuste anual, como rendimentos tributáveis, os valores recebidos do citado clube.

Depois disso, no período de julho de 2010 e maio de 2011, o sujeito passivo atuou como atleta da equipe adulta de basquetebol do SANLUVO2 MARKETING LTDA, CNPJ 09.037.594/0001-80, conforme contrato de fls. 93 a 100, mas não declarou nas respectivas declarações de ajuste anual, como rendimentos tributáveis, os valores pagos pelo citado clube.

Da mesma forma, no período de setembro a dezembro de 2011, o contribuinte também atuou como atleta da equipe de basquetebol do TIJUCA TÊNIS CLUBE, CNPJ 34.055.590/0001-71, conforme contrato de fls. 101 a 110, mas também não declarou na respectiva declaração de ajuste anual, como rendimentos tributáveis, os valores pagos pelo citado clube.

O contribuinte é sócio majoritário e administrador da empresa Coloneze Serviços Esportivos Ltda, com **a qual firmou contrato de cessão de direitos de uso e exploração comercial de nome, apelido desportivo, voz e imagem. O contrato foi estabelecido a título não oneroso (cláusula 5ª) e por prazo indeterminado (cláusula 6ª), fls 68 a 69.**

Tendo como respaldo o contrato firmado com o atleta, a empresa Coloneze Serviços Esportivos Ltda negociou, nos períodos especificados, com as entidades esportivas acima citadas, cada contrato de cessão de direitos de uso de nome, apelido desportivo, voz e imagem de atleta.

Cada um dos contratos trata primordialmente da cessão dos direitos de exploração da imagem do atleta e os valores estabelecidos em função desses contratos foram os únicos pagos por cada entidade contratante em contraprestação aos serviços prestados pelo contribuinte. Em sua resposta, o contribuinte informou que não houve qualquer contrato de trabalho firmado no período fiscalizado (fls. 35/36).

Portanto, a presente demanda versa sobre a possibilidade de exploração, por meio de pessoa jurídica, controlada pelo detentor do direito de imagem, para explorar economicamente os direitos de uso desta imagem, por meio de seu licenciamento a terceiros, sobre a natureza jurídica dos rendimentos recebidos e, se tal exploração pode ser considerada uma prestação de serviços da pessoa jurídica para fins do art. 129 da Lei nº. 11.196/2005.

No presente caso, foram emitidas notas fiscais pela pessoa jurídica, os valores foram recebidos, contabilizados e tributados na pessoa jurídica, que não foi desconsiderada. Apenas ocorreu a **reclassificação dos valores para que fossem tributados na pessoa física**, pelos seguintes fundamentos:

No plano teórico, os contratos celebrados tiveram por objeto a cessão de uso de direito personalíssimo, a imagem do atleta, revelando, portanto, uma impropriedade capital na medida em que **somente o titular deste direito poderia firmar negócio desta natureza, diretamente, ou por meio de representante, mas não por meio de terceiro, ainda que o atleta conste em seus quadros como sócio.**

Dessa forma, as circunstâncias de fato verificadas revelam a real relação jurídica estabelecida por meio dos contratos celebrados entre a empresa Coloneze Serviços Esportivos Ltda e as entidades desportivas, **cujo objeto era, em essência, o recebimento de valores em contrapartida do exercício da função de atleta, tendo a empresa a única função de atuar como emissora de notas fiscais, dissimulando a real natureza dos rendimentos auferidos pela pessoa física.**

Admitindo-se que os valores foram recebidos em função da concreta exploração da imagem do atleta, esses valores continuam sendo rendimentos do atleta, o prestador do serviço, o detentor do direito de imagem, **o único possível beneficiário de uma contrapartida monetária.** E a natureza não salarial dos

rendimentos decorrentes da exploração da imagem é indiferente para a hipótese de incidência do imposto sobre a renda da pessoa física.

Assim, na análise desses contratos, **verificou-se que o proveito econômico dos negócios realizados teve por destinatário direto o sujeito passivo e não a pessoa jurídica formalmente contratada. Ou seja, em relação aos rendimentos auferidos com base nos supostos contratos de cessão de uso de imagem, formalmente celebrados entre as entidades esportivas e a pessoa jurídica Coloneze Serviços Esportivos Ltda, ficou claro que, materialmente, a verdadeira relação jurídica se estabeleceu entre a pessoa física do contribuinte e a pessoa jurídica contratante(a agremiação desportiva), sendo, pois, forçosa a tributação dos rendimentos na pessoa física do titular do direito de imagem.**

Em função desses fatos, constatamos que o sujeito passivo, jogador de basquetebol, utilizou-se indevidamente da pessoa jurídica Coloneze Serviços Esportivos 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.

A decisão de piso reafirmou o entendimento de que, por tratar-se de serviço de caráter personalíssimo, não seria admissível a sua transmissão para exploração pela empresa, e que estaria caracterizada a dissimulação dos contratos de prestação de serviço:

Os contratos celebrados entre a empresa Coloneze Serviços Esportivos Ltda e as demais pessoas jurídicas, tendo por objeto um direito intransferível e personalíssimo do contribuinte, não tem o condão de modificar o sujeito passivo da relação obrigacional tributária.

Conforme se observa, os contratos assinados pela Coloneze Serviços Esportivos Ltda na condição de pretensa detentora dos direitos de imagem de um de seus sócios – o contribuinte atuado –, deixam claro que 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.

Desse modo, visto sob a ótica exclusiva da contratada, os contratos firmados são absolutamente inexequíveis, dada a natureza personalíssima do direito envolvido. Vale dizer, o objeto do contrato não é executável pela união de pessoas que se associaram para constituir a Coloneze Serviços Esportivos Ltda, mas unicamente pela pessoa física de um de seus sócios, seja por sua participação em campanhas publicitárias, seja pela atuação como atleta, seja pela exploração de sua imagem, voz e nome, direitos insuscetíveis de transferência a quem quer que seja, proporcionando rendimentos de titularidade da pessoa física e não da pretensa sociedade.

Diante do evidente intuito personae das prestações assumidas, não há interpretação exegética que permita definir outro sujeito passivo do imposto de renda que não o contribuinte.

Esclareça-se, por outro lado, que não haveria impedimento algum para que a empresa criada, de acordo com o direito de livre associação para fins lícitos, viesse a gerenciar os interesses profissionais do jogador, entre eles a pactuação de contrato de licença do uso de imagem. **Coisa diversa, no entanto, é atribuir os rendimentos decorrentes dessas negociações à pessoa jurídica, visto que a execução do contrato, ante a natureza personalíssima das obrigações, ficava a cargo do contribuinte e não da citada empresa.**

Não se pode adotar para o direito à imagem tratamento análogo aos direitos de cunho patrimonial, nos quais se admitem ora a transmissão do próprio direito, ora a sua execução. No caso debatido, não se admite sequer a transferência da sua execução, em razão do cunho personalíssimo do direito envolvido.

Atribuir à pessoa jurídica um direito que é seu, dela extraindo os rendimentos fruto de seu nome, voz e imagem, denotam o fim exclusivo de escamotear a ocorrência do fato gerador do imposto de renda da pessoa física, sendo irrelevante a circunstância de a pessoa jurídica ter sido constituída anteriormente aos fatos geradores discutidos, prevalecendo a constatação de que, nos períodos em questão, o contribuinte valeu-se desse artifício almejando não tributar na pessoa física os rendimentos auferidos. (grifos acrescentados)

Trata-se de matéria intensamente debatida no âmbito deste Conselho.

Entendo que é possível a cessão do direito de exploração econômica do direito de imagem.

Há mais de vinte anos atrás, ao julgar o Recurso Especial nº 74.473, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a existência do aspecto patrimonial relacionado ao direito de imagem e a possibilidade do uso econômico deste direito para auferir lucros e rendimentos (REsp nº 74.473/RJ, relator Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, Quarta Turma, julgado em 23/2/1999, DJ de 21/6/1999). Naquela oportunidade, o STJ consolidou entendimento de que o direito de imagem tem dois aspectos, **o moral, que se refere a esse direito personalíssimo, inalienável e intransmissível, que impede que a imagem da pessoa seja vendida, renunciada ou cedida em definitivo, e o aspecto patrimonial, que se trata a imagem como um direito que não é absolutamente indisponível, podendo ser licenciada a terceiros para exploração econômica.**

Nesse sentido, inclusive, é a previsão dos Enunciados nº 4 e 139 do JF/STJ, aprovados nas Jornadas de Direito Civil do Conselho da Justiça Federal:

Enunciado nº 4: O exercício dos direitos da personalidade pode sofrer limitação voluntária, desde que não seja permanente nem geral.

Enunciado nº 139: Os direitos da personalidade podem sofrer limitações, ainda que não especificamente previstas em lei, não podendo ser exercidos com abuso de direito de seu titular, contrariamente à boa-fé objetiva e aos bons costumes.

Vale lembrar, pois, 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 leitura do dispositivo acima transcrito verifica-se que, desde que devidamente autorizada, a imagem de uma pessoa poderia ser divulgada para fins comerciais. A propósito, a cessão de direitos autorais e conexos (como é o direito à imagem) está prevista no art. 49 da Lei nº 9.610/1998, que assim determina:

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações: (...)

Sendo assim, o direito de imagem, embora decorrente, **não se confunde com o exercício da atividade personalíssima, como entendeu a fiscalização e a decisão de piso**, pois, esta sim tem que ser exercida pela pessoa física sem nenhuma possibilidade de transferência. Não se exerce atividade personalíssima por procuração. Mas os direitos, mesmo que personalíssimos, em **seus aspectos patrimoniais, oriundos da atividade profissional podem ser cedidos, ainda que temporariamente.**

No que diz respeito especificamente aos direitos de imagem dos atletas, peço vênua para citar as palavras do Conselheiro Matheus Soares Leite, no Acórdão nº. 2401-011.413, no qual fomos vencidos, mas que traz fundamento com o qual continuo concordando:

Ademais, em se tratando de cessão de direito de imagem no âmbito esportivo, 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).

Logo, “um atleta profissional tem a liberdade de celebrar um contrato com uma empresa de material esportivo, visando à exploração patrimonial de sua imagem”

(TARTUCE, Flavio. Manual de Direito Civil: volume único. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense; Método, 2021, p. 179).

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.

Ou seja, se o direito de imagem é cedido, o terceiro, seja pessoa física ou pessoa jurídica, que recebe os rendimentos decorrentes da exploração econômica desta imagem, deve tributar tais valores. A incidência do imposto sobre a renda (IR) não é afastada. Contudo, será IRPF ou IRPJ, a depender se o terceiro que explora o direito de imagem (sujeito passivo da obrigação tributária) é uma pessoa física ou uma pessoa jurídica, inexistindo no ordenamento jurídico qualquer proibição para que seja a cessão feita a uma pessoa jurídica.

Aqui há contratos de licença de uso de imagem, que são instrumentos por meio dos quais os técnicos e jogadores outorgam a um terceiro (Clube de Futebol, por exemplo) o direito de explorar a sua imagem temporariamente. Tais contratos, por envolverem a imagem pessoal desses profissionais, isto é, a utilização da imagem de treinadores e atletas fora do seu ambiente laboral (ainda que por eventual empregador) tem natureza cível, visto que a imagem é figura típica dos direitos da personalidade e, nessa situação, não guarda qualquer relação de trabalho.

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, pois, 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, portanto, 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).

Destaca-se, pois, que o artigo 87-A da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé), 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. (grifos acrescidos)

Portanto, ao contrário do que decidiu a decisão de piso, entendo que o direito de imagem do recorrente poderia ter sido cedido para exploração econômica à empresa Coloneze Serviços Esportivos Ltda., **contanto que fosse feito em contrato autônomo aos contratos de trabalho.**

Em sede de Impugnação e recurso voluntário, o recorrente defende-se que a tributação correta teria se dado pela pessoa jurídica constituída conforme art. 129 da Lei nº. 11.196/2005. *Verbis*:

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

A decisão de piso entendeu não se tratar, a hipótese dos autos, de prestação de serviço de caráter personalíssimo e intelectual, quer de natureza científica, artística ou cultural.

Assim, conclui-se que a lei de fato permite a constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços, mesmo em caráter personalíssimo. No entanto, não se enquadram na hipótese definida no referido artigo quaisquer serviços, mas tão somente os serviços intelectuais. Assim, toda a prestação de serviços intelectuais, sejam de natureza científica, artística ou cultural, pode ser tributada na sistemática definida para as pessoas jurídicas, caso tenha sido constituída pessoa jurídica com este fim.

Portanto, **tendo em vista o fato de que as atividades que foram objeto dos contratos em questão não possuem a natureza de serviço intelectual,** conforme

exige literalmente a norma invocada pelo impugnante, conclui-se que esta é inaplicável para a hipótese ora em análise. (sem grifos no original).

A 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Processo nº. 10872.720118/2015-37, entendeu que o art. 129 da Lei nº. 11.196/2005 não se aplica para cessão de direitos de imagem, em Acórdão nº. 9202-011.586, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005.

O disposto no art. 129 da Lei nº 11.196/2005, refere-se exclusivamente à prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, razão pela qual a cessão de direitos de imagem de atletas desportivos não está subsumido às hipóteses ali previstas.

O voto vencedor da Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira esclarece o posicionamento adotado na ocasião:

A despeito de ter sido a constitucionalidade do art. 129 da Lei do Bem chancelada do bojo da ADC nº 66, **certo ali inexistir qualquer menção acerca da subsunção da exploração do direito de imagem de atletas ao dispositivo que prevê forma de tributação mais favorecida. Ademais, há precedente em que o col. Superior Tribunal de Justiça – o REsp nº 1.227.240 –, de forma incidental, rechaçou a inclusão da atividade desenvolvida por atletas entre aquelas mencionadas pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005.**

Além de a prestação de serviços pressupor necessariamente uma obrigação de fazer – que não se confunde com a cessão da exploração do direito de imagem –, rótulos não podem ser suficientes para chancelar a validade de um negócio jurídico, sem que suas especificidades sejam analisadas.

Isso porque, [o] art. 129 da Lei 11.196/2005 esclarece que mesmo os serviços personalíssimos podem ser submetidos ao regime fiscal e previdenciário aplicável às pessoas jurídicas. Constatado abuso de direito na forma do art. 50 do Código Civil, poderá a Administração recorrer ao Poder Judiciário para estender ao patrimônio dos sócios ou administradores a responsabilidade pela obrigação tributária. Caso, entretanto, seja verificado que os atos não foram praticados com a utilização da estrutura da pessoa jurídica, mas por alguém que a integra, no interesse deste, poderá o ato ser imputado diretamente a quem o praticou. **Não se trata de desconsideração da personalidade jurídica, mas de identificação do real sujeito passivo da obrigação tributária, por não ter a empresa qualquer relação com o fato gerador**².

² SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 137, 2007, p 38/64.

Portanto, apesar de entender que seria possível a cessão da exploração do direito de imagem da pessoa física para a pessoa jurídica, entendo que a situação em tela agiu corretamente a fiscalização ao identificar a pessoa física como real sujeito passivo dos valores recebidos.

Como bem identificado pela autuação, apesar de ter atuado como atleta da equipe adulta de basquetebol do CLUBE DE REGATAS DO FLAMENGO, da SANLUVO2 MARKETING LTDA, e do TIJUCA TÊNIS CLUBE, apenas foram apresentados Contratos de Cessão de direito de uso de nome, apelido desportivo, voz e imagem do atleta com a previsão de **pagamentos mensais fixos**, e **previsão de pagamentos de prêmios**, caso a equipe fosse vitoriosa em campeonatos, e **ajuda de custo**. O recorrente não declarou o recebimento de qualquer remuneração nos exercícios em que atuou como atleta para os referidos clubes, tendo recebido apenas valores por intermédio da empresa Coloneze Serviços.

Entendo que a simulação ficou bem caracterizada pelo Fisco.

O Contratos firmados previam pagamento de parcelas mensais fixas, sem qualquer relação com a efetiva exploração da imagem do atleta.

O Instrumento particular de rescisão formalizado entre o Clube de Regatas do Flamengo e a Coloneze Serviços identifica os pagamentos realizados a título de **premiações** pelo título brasileiro 2008/2009, título sul-americano de 2008/2009 e título estadual em 2009 (e-fls. 90/92), o **que não guarda qualquer relação com direito de imagem**.

O Contrato formalizado com a empresa Sanluvo2 Marketing Ltda. trazia a previsão de pagamento de **parcelas mensais fixas**, além de **ajuda de custo mensal** no valor de R\$ 1.200,00, com o objetivo de **garantir ao atleta moradia adequada e digna**, conforme se vê da leitura da Cláusula 5.2 (e-fls. 93/100), o **que também não guarda qualquer relação com exploração de direito de imagem**.

As impropriedades dos contratos juntamente com o fato de que o recorrente não declarou qualquer outro recebimento de remuneração como atleta comprovam que o sujeito passivo, jogador de basquetebol, utilizou-se indevidamente da pessoa jurídica Coloneze Serviços Esportivos 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, o que se constituiu uma simulação.

Vê-se, portanto, que os contratos previam pagamentos mensais constantes, em valores fixos, a título de uso do direito de imagem, independentemente da sua utilização, e as previsões de prêmios e ajuda de custos são indicativos de natureza laboral de tais rendimentos e deixam mais evidente que os Contratos de Cessão de direito de imagem eram simulados, o que permite a reclassificação dos rendimentos pela autoridade fiscal.

Ao analisar a obra de Marco Aurélio Greco sobre planejamento tributário, Sérgio André Rocha³ destaca a relevância do conceito de simulação para o direito tributário brasileiro. Vale o destaque:

Marco Aurélio Greco aponta como uma das características da Segunda Fase do debate sobre os limites do planejamento tributário a revisão do conceito de simulação, que deixa de ser visto como um **vício da vontade** e passa a ser percebido como um **vício de causa** “na medida em que a causa, vista dessa perspectiva, é que deve servir de critério para aferir a ocorrência de simulação, isto é a cabal demonstração de que o próprio conceito de simulação precisa ser revisto, pois não pode ser visto como vício de vontade. Ao revés, deve ser visto como vício de motivo ou a causa do negócio”. (grifos no original)

Como bem destacou a Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira: *rótulos não podem ser suficientes para cancelar a validade de um negócio jurídico, sem que suas especificidades sejam analisadas*⁴. Como ensina Marco Aurélio Greco⁵:

(...) o predominante não é a forma adotada; as figuras não valem pela forma de que se revestem; valem pelo que são e não pelo que aparentam ser, nem pelo que resulta de sua apresentação.

Visto por este prisma, em caso de verificação de vício de causa, Marco Aurélio Greco defende que os casos de simulação estariam previstos no artigo 167 do Código Civil, e que *a simulação impactaria a eficácia dos atos praticados, de modo que mesmo que válidos, poderiam ter seus efeitos rejeitados pelo Fisco*⁶. Continua Sérgio André Rocha destacando o entendimento de Marco Aurélio Greco, sobre os efeitos da simulação e a oponibilidade ao Fisco:

De acordo com o autor, “sendo hipótese de nulidade do negócio jurídico este, desde a sua celebração, está viciado e não produzirá os efeitos que lhe são próprios. Assim, o Fisco pode se recusar a aceitar os efeitos tributários pretendidos pelo contribuinte sem precisar, para tanto, ingressar com nenhuma ação específica para decretar a nulidade do negócio. Se todo interessado pode invocar a nulidade (artigo 168), qualquer interessado pode comportar no relacionamento direto perante a parte interessada realizando a conduta coerente com o seu entendimento de que o negócio é nulo por simulado. E isto se aplica do Fisco”.

Assim como Marco Aurélio Greco, para Sérgio André Rocha⁷ em situações em que fica deturpada a causa típica do negócio jurídico, os efeitos não podem ser oponíveis ao Fisco:

³ ROCHA, Sérgio André. Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco, 2ª ed. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro. 2022. p.101.

⁴ Acórdão nº. 9202-011.586, sessão de 28 de novembro de 2024.

⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2019, p. 318.

⁶ ROCHA, Sérgio André. Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco, 2ª ed. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro. 2022. p.102.

⁷ ROCHA, Sérgio André. Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco, 2ª ed. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro. 2022. p.105.

Portanto, nos casos de artificialidade evidente – deturpação da causa típica do ato ou negócio jurídico – em que se verifique a ausência completa de motivação extra tributária e esteja latente o abuso de formas do direito provado com a única finalidade de economia tributária, nossa posição firme é de que tais atos podem ser desconsiderados e requalificados para fins fiscais, sendo caracterizados como simulados.

Portanto, entendo que a fiscalização, ao desconsiderar que os rendimentos pagos pelos clubes à Coloneze Serviços eram decorrentes de cessão de direito de uso de imagem em razão da simulação verificada adotou procedimento correto, amparado pelo Código Civil e que, no presente caso, a simulação ficou comprovada, pois realmente ocorreu a desnaturalização dos contratos.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

3. Da Multa Qualificada

O recorrente defende-se da multa de ofício aplicada no percentual de 150%, ou seja, de forma qualificada.

Da leitura do Termo de Encerramento de Ação Fiscal, vê-se que a fiscalização indicou que o contribuinte teria, de forma deliberada e por meio de interposta pessoa jurídica, mascarado a natureza dos rendimentos de forma artificial para obter vantagens tributárias. A leitura do trecho abaixo esclarece:

5. MULTA QUALIFICADA

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

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

A obrigação de prestar serviço de natureza personalíssima, como é o caso da licença de uso de imagem, a cargo da pessoa física, impede a designação de pessoa jurídica para a sua execução.

Mas, verificando as declarações de ajuste anual da pessoa física, constata-se que não são declarados os rendimentos provenientes dos contratos de uso de imagem celebrados no período. Tais rendimentos foram classificados como rendimentos da empresa COLONEZE SERVIÇOS ESPORTIVOS LTDA, da qual o contribuinte é sócio majoritário e administrador. Chama a atenção, nesses contratos, a tentativa de disfarçar o verdadeiro contratado, que é o atleta incluindo-o como

interveniente anuente, ou como atleta, e tornando-o o único responsável pelo cumprimento do contrato.

O artifício da criação ou utilização de uma pessoa jurídica já constituída, que contrata a execução de obrigação personalíssima inexecutável por ela, mas sim por um de seus sócios, provoca lesão aos cofres públicos, haja vista a menor carga tributária a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, pelo menos no que diz respeito ao Imposto sobre a Renda.

Tendo em vista a natureza personalíssima da prestação de serviço a cargo da pessoa física do contribuinte, temos que a descrição dos fatos aponta a ocorrência de uma tentativa de ludibriar o fisco, em cujo cerne está o dolo de diminuir o pagamento do imposto de renda.

Ressalte-se que a principal questão repousa na NATUREZA PERSONALÍSSIMA do objeto dos contratos firmados, de que é titular individual a pessoa física do atuado. Criou-se um artifício para fazer parecer que o sujeito da relação jurídica não é o atleta, mas a pessoa jurídica intermediária.

De todo o exposto, pode-se concluir que a única finalidade da pessoa jurídica foi a de servir de intermediária para o repasse, por parte das fontes pagadoras(entidades desportivas), da remuneração devida ao atleta, ou seja, a interposta pessoa jurídica foi usada para mascarar a verdadeira relação jurídica, com o objetivo de evasão fiscal, motivo por que foi aplicada multa de ofício qualificada. (sem grifos no original)

A decisão de piso apenas corroborou o entendimento da fiscalização:

De fato, no caso concreto, verifica-se a presença dos pressupostos para a qualificação da multa.

O contribuinte auferiu rendimentos tributáveis e; com o objetivo de eximir-se do pagamento do imposto de renda da pessoa física a que se encontrava sujeito, valeu-se de uma pessoa jurídica da qual era sócio majoritário e administrador, engendrando com terceiros a pactuação de negócios envolvendo direitos de atleta como se à pessoa jurídica pertencessem.

Portanto, não pode ser outra a conclusão senão a de que os valores informados pelo contribuinte sob a forma de Lucros e Dividendos, durante os anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, são, na verdade, remuneração recebida em decorrência de contrato de trabalho desportivo, caracterizando-se rendimento tributável.

A tentativa de caracterizar-se como beneficiário de lucros e dividendos da pessoa jurídica, quando na realidade os rendimentos àquela atribuídos pertenciam à pessoa física, que deveria tê-los oferecido à tributação no ajuste anual, visou a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador pela autoridade fiscal, o que se amolda à figura da sonegação do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964. O ato de firmar contratos em nome da pessoa jurídica de forma a aparentar inexistente o

fato gerador do imposto de renda da pessoa física, objetivando modificar suas características essenciais, a fim de evitar o pagamento de imposto devido, caracteriza-se como fraude, na acepção do art. 72 do dispositivo legal; e a participação das pessoas jurídicas nesses procedimentos evidencia a presença do conluio, como prevê o art. 73 da lei.

Assim, presentes os seus pressupostos legais, deve ser mantida a multa qualificada aplicada.

No tocante à multa qualificada, a redação atual, determina a aplicação desse percentual “nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 1964” Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)
(grifos acrescidos)

Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Para a configuração as condutas dos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. **É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável à vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo.**

No caso concreto, a qualificação está devidamente justificada pela fiscalização e reforçada pela decisão de piso. A simulação dos contratos ficou evidenciada pela fiscalização e reforçada pela decisão de piso.

Contudo, é necessário verificar se cabe algum ajuste no valor da multa qualificada, pois, nos termos do art. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, ela foi reduzida de 150% para 100%, nos casos de não verificada a reincidência do sujeito passivo.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Portanto, deve-se aplicar a retroação disposta na Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo o percentual da multa de ofício para 100%.

4. Do pedido de compensação dos valores pagos pela pessoa jurídica

O recorrente ainda apresentou pedido subsidiário para que fossem compensados os tributos pagos pela pessoa jurídica com os valores entendidos como devidos pela pessoa física.

Trata-se de matéria também bastante discutida no âmbito do Conselho sendo que o entendimento majoritário da atual Câmara Superior da 2ª seção é contrário à possibilidade de aproveitamento dos valores pagos em caso de reclassificação, como se vê pelo Acórdão nº. 9202-011.353, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2010, 2011, 2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTO REGIMENTAIS. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

SIMULAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Inadmissível o aproveitamento, no contencioso administrativo, dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica que teve seus rendimentos deslocados para a pessoa física, vez que não se pode dizer tenha o lançamento, que assim não o fez, incorrido em vício de legalidade.

Registro, ainda, o posicionamento do Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros que apresentou declaração de voto no referido caso e entende que o aproveitamento seria possível uma vez que, o mais correto seria que a autuação se desse com responsabilidade solidária entre a empresa e o recorrente, de modo que o pagamento realizado por um se aproveitaria ao outro (CTN, art. 125, I), e o lançamento deveria ser feito apenas na diferença, de acordo com o princípio

da capacidade contributiva. O aproveitamento dos valores em caso de reclassificação era aceito pela CSRF em formação anterior, histórico bem apresentado no acórdão mencionado.

Entendo que, ao promover a reclassificação dos valores tributados na pessoa jurídica e apurar a omissão de rendimentos que deveriam ter sido tributados na pessoa física, a fiscalização identificou uma infração tributária cometida pela pessoa física e promoveu o lançamento de forma correta. Caberia à pessoa jurídica tomar as providências cabíveis de requerer a restituição dos valores recolhidos por ela a maior do que os devidos, em razão de tal reclassificação, não sendo possível admitir-se o aproveitamento dos valores recolhidos pela pessoa jurídica, que sequer foram demonstrados pela defesa.

5. Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário e dou-lhe parcial provimento, para reduzir a multa de ofício qualificada para 100%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa