



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720629/2014-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.375 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de agosto de 2021
Recorrente WAGNER CARVALHO FRANCA MATTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2010, 2011, 2012

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 dar parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Maurício Vital, Wesley Rocha, Paulo César Macedo Pessoa, Fernanda Melo Leal, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocado(a)), Letícia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de lançamento de imposto de renda de pessoa física dos exercícios de 2010, 2011 e 2012, decorrente de omissão de rendimentos tributáveis recebidos da pessoa jurídica VW Mattos e Agenciamento Esportivo Ltda-ME.

O lançamento foi impugnado e a impugnação foi considerada improcedente.

Manejou-se recurso voluntário em que se arguiu:

- a) a possibilidade de tributação, na pessoa jurídica, de serviços personalíssimos, com fundamento no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005;
- b) a possibilidade de cessão dos direitos de imagem a empresa individual de responsabilidade limitada para exploração econômica, consoante o § 5º do art. 980-A da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil;
- c) que, apesar da inexistência de contrato de cessão de imagem entre o recorrente e a empresa VW Mattos Agenciamento Esportivo Ltda, a cessão é inequívoca pois a atividade de exploração de imagem consta do objeto social da empresa e é a única razão de sua existência;
- d) erro na sujeição passiva, que deveria recair sobre a empresa VW Mattos Agenciamento Esportivo Ltda.;
- e) por ausência de dolo, não deve persistir a multa qualificada;
- f) subsidiariamente, que se compense os valores recolhidos pela empresa VW Mattos Agenciamento Esportivo Ltda.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Maurício Vital, Relator.

O recurso é tempestivo e dele conheço.

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

1.1 DA APLICAÇÃO DO ART. 129 DA LEI Nº 11.196, DE 2005

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.

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

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

Não descuro do que decidiu o Supremo Tribunal Federal na ADC nº 66. Porém, a decisão em nada se aproveita para estender o tratamento do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, a atletas, limitando-se a declarar constitucional o dispositivo.

Portanto, entendo inaplicável à espécie o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005.

1.2 DA POSSIBILIDADE DE CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM A PESSOA JURÍDICA

Embora eu tenha apreciado a matéria inúmeras vezes neste colegiado, sempre no sentido da impossibilidade, como regra geral, de delegação ou cessão para exploração econômica do direito de imagem, por seu caráter personalíssimo, percebo que o recorrente tem razão ao apontar uma situação excepcional prevista na legislação.

Como muito bem sustentou o acórdão recorrido, o direito de imagem compõe o rol dos direitos de personalidade que, consoante o art. 11 do Código Civil, são intransmissíveis e irrenunciáveis, salvo se houver previsão legal.

Art. 11. Com exceção dos casos previstos em lei, os direitos da personalidade são intransmissíveis e irrenunciáveis, não podendo o seu exercício sofrer limitação voluntária.

E é o próprio Código Civil, no § 5º do art. 980-A, que apresenta uma exceção à intransferibilidade dos direitos de imagem, nome, marca ou voz, permitindo que o titular da pessoa jurídica constituída na forma de empresa individual de responsabilidade limitada - Eireli os transfira à sua própria empresa, desde que esses direitos estejam vinculados à sua atividade profissional:

Art. 980-A

(...)

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

Porém, a situação trazida pelo recorrente não lhe aproveita. Ocorre que a inclusão do dispositivo que excepcionou a regra geral ocorreu em 2011, por intermédio da Lei nº 12.441, de 11 de julho de 2011, que passou a vigorar em 180 dias após a sua publicação, ou seja, em 2012. Portanto, até o início da vigência do novo dispositivo, o direito de imagem não poderia ser cedido à sua empresa que, por óbvio, também não poderia negociá-lo.

Assim, considerando que este processo trata de fatos geradores de 2009, 2010 e 2011, entendo aplicar-se o entendimento da jurisprudência majoritária do Carf¹, segundo o qual os serviços de natureza personalíssima, como é o caso da atividade de atleta, não podiam 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.

Sob esse entendimento, está correta a identificação do sujeito passivo, em que figura no polo passivo da relação tributária, na condição de contribuinte, a pessoa que teve a relação direta com o fato constitutivo, que foi a percepção do rendimento decorrente do uso de um patrimônio personalíssimo e, nas circunstâncias dos autos, intransferível. É o que dispõe o art. 121 do CTN².

Não vejo como afastar o que se salta aos olhos: o valor pago ao recorrente resulta da sua condição como atleta, atividade pessoal colocada à disposição do clube contratante, que pagou ao profissional, por intermédio da empresa VW Mattos Agenciamento Esportivo Ltda ME., pelo uso de seu patrimônio.

O CTN define renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos³. Ora, a entender que os valores recebidos pelo atleta derivariam dos serviços profissionais prestados ao clube, estaríamos diante de rendimentos do trabalho; se, porém, se entendesse que os valores derivariam da exploração de sua imagem, estaríamos diante de rendimentos provenientes do capital. Em qualquer caso, **trata-se de renda**. Mesmo os valores pagos em razão da exposição da imagem do atleta eram, a rigor, rendimentos da pessoa física de

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;

³ 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;

caráter personalíssimo, razão pela qual a intervenção da pessoa jurídica não pode ser oposta à Fazenda Pública para redirecionar a obrigação tributária, como bem dispõe o art. 123 do CTN⁴.

Pois bem, o CTN estabelece⁵ 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. Não prospera, pois, a alegação do recorrente de que a empresa é que seria o sujeito passivo da relação tributária.

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

2 Da compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica

O recorrente requereu, subsidiariamente, que os tributos pagos pela pessoa jurídica 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 pela empresa VW Mattos Agenciamento Esportivo Ltda ME., que possui personalidade jurídica distinta 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 1996⁶, que dá eficácia ao art. 170 do CTN⁷, **autoriza a compensação apenas com débitos próprios**. A invocação de princípios que regem a Administração Pública, como moralidade e eficiência, não autoriza, ao meu ver, que a autoridade julgadora, ao arrepio da lei, autorize a compensação de créditos de um contribuinte em benefício de outro.

3 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.

⁴ 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.

⁵ 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.

⁶ 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 ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

⁷ 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.

Assiste razão ao recorrente.

A Autoridade Lançadora justificou a qualificação da multa em face da intenção do sujeito passivo em *mascarar a natureza dos seus rendimentos* (e-fl. 174) 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 os 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 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 intuito de fraude do sujeito passivo.*

Conclusão

Voto por dar parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital