



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720723/2014-76
ACÓRDÃO	2101-003.148 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FREDERICO LIMA SANTOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2010, 2011

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 incontroversos 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. 332/354) interposto por FREDERICO LIMA SANTOS em face do Acórdão nº. 12-79.986 (e-fls. 316/326), 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. 177/187), em razão da constatação de **omissão de**

rendimentos decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica¹ nos exercícios de 2010 e 2011. De acordo com o Termo de Encerramento de Ação Fiscal (e-fls. 188/218), foram identificados rendimentos relativos ao direito de imagem considerados indevidamente como receitas da pessoa jurídica SANTOS SERVIÇOS DESPORTIVOS LTDA., quando, em verdade, se tratava de valores decorrentes da prestação de serviços personalíssimos prestados pelo sujeito passivo.

Cientificado em 25/11/2014 (e-fl. 219/220), o Recorrente apresentou Impugnação (e-fls. 227/246), em 18/12/2014, com os argumentos assim sintetizados pela decisão de piso:

Na impugnação, o contribuinte sustentou a tese de que a Lei nº 11.196, de 2005, no art. 129, trouxe um novo paradigma à tributação das prestações de serviços sem vínculo empregatício. Afirmou que a partir de sua publicação, referidos serviços passaram a ser tributados obrigatoriamente na pessoa jurídica e, dessa forma, concluiu que estaria obrigado a constituir uma pessoa jurídica para fins de adequação à referida norma.

Com relação à qualificação da multa, afirma que em nenhum momento houve intenção de sonegar imposto ou de fraudar o fisco e que o procedimento adotado foi para aplicação da nova legislação, qual seja, o art. 129 da Lei nº 11.196/2005, que determina a tributação como pessoa jurídica.

Por fim, no caso de manutenção da infração, o contribuinte solicita a compensação de todos os tributos recolhidos pela pessoa jurídica Santos Serviços Desportivos Ltda. com os valores apurados no auto de infração. Solicita, ainda, que os rendimentos recebidos a título de “honorários” da pessoa jurídica sejam deduzidos do total a ser tributado, pois, caso contrário, estar-se-ia diante de dupla tributação sobre o mesmo rendimento. Cita decisões administrativas de órgãos colegiados para justificar o seu entendimento.

Sobreveio o julgamento da Impugnação, e foi proferido o Acórdão nº. 12-79.986 (e-fls. 316/326), que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010, 2011

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EXPLORAÇÃO DE DIREITO PERSONALÍSSIMO. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Os rendimentos obtidos pelo contribuinte em virtude de exploração de direito personalíssimo vinculados ao exercício da atividade esportiva devem ser tributados na declaração da pessoa física, que é de fato aquela que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

¹ Clube de Regatas do Flamengo.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS. CARÁTER PERSONALÍSSIMO. POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO NA PESSOA JURÍDICA.

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

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

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

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

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

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS RECOLHIDOS NA PESSOA JURÍDICA COM IRPF.

A pessoa física, em seu nome, não pode pleitear os impostos apurados, lançados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica, sendo que a única entidade competente para pleitear a restituição deste indébito é a própria pessoa jurídica, na forma da legislação e por meio de seus representantes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado do resultado do julgamento pela via postal, em 05/04/2016, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 329) e apresentou seu Recurso Voluntário (e-fls. 332/354), em 02/05/2016, 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 nº. 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. 188/218), foram considerados valores recebidos pela pessoa física e indevidamente registrados e tributados como receitas da pessoa jurídica de Santos Serviços Desportivos Ltda., os valores decorrentes do Contrato de direitos a exploração de imagem do sujeito passivo com o CLUBE DE REGATAS DO FLAMENGO.

No período fiscalizado o sujeito passivo foi atleta de basquetebol no clube e não possuía Contrato de Trabalho, apenas os Contrato 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 da entidade desportiva acima mencionada por intermédio da pessoa jurídica Santos Serviços Desportivos Ltda, tendo registrado apenas distribuição de lucros isentos.

Foi imposta multa de ofício qualificada (150%) e lavrada Representação Fiscal para Fins Penais, por meio do Processo Digital nº 15586-720.762/2014-73, conforme o disposto a Portaria RFB nº 2.439/2010.

A empresa SANTOS SERVIÇOS DESPORTIVOS LTDA, CNPJ 05.236.524/0001-08, foi constituída em 10/07/2002. A cláusula terceira do Contrato Social (fls. 48), estabelece, como objeto social, a prestação de serviços esportivos pelo sócio gerente Frederico Lima Santos, com ou sem cessão dos direitos de utilização do nome, apelido, imagem e voz, de arena, advindos da participação do ATLETA em partidas e eventos esportivos e merchandising advindo da utilização de uniformes ou qualquer objeto que exiba logomarca, com ou sem patrocínio de terceiros, em partidas, eventos e treinamentos desportivos, no exercício profissional com ou sem apresentações públicas, seja nos seus contatos com a imprensa em geral na divulgação de marcas de agremiações desportivas ou de patrocinadores.

De acordo com a cláusula quinta, a administração e a gerência da sociedade são exercidas, com exclusividade, pelo sócio majoritário Frederico Lima Santos (fls. 49). O capital social

estabelecido foi de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) com a seguinte composição societária (cláusula quarta): 90% de Frederico Lima Santos e 10% de Celso Frederico Corrêa Santos.

Após intimação e apresentação dos documentos solicitados pela fiscalização, constatou-se que o sujeito passivo não teria declarado qualquer recebimento do clube, onde atuou como jogador de basquetebol, e que teria sido formalizado contrato de cessão de direitos de uso de nome, apelido desportivo, voz e imagem de atleta entre o clube e a empresa Santos Serviços Desportivos Ltda. Vale o destaque:

(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 período compreendido entre janeiro de 2009 e dezembro 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. 54 a 73, mas não declarou nas respectivas declarações de ajuste anual, como rendimentos tributáveis, os valores recebidos do citado clube. Tais valores foram recebidos por intermédio da pessoa jurídica SANTOS SERVIÇOS DESPORTIVOS LTDA, CNPJ 05.236.524/0001-08, da qual o contribuinte é sócio majoritário e administrador.

A empresa SANTOS SERVIÇOS DESPORTIVOS LTDA firmou, com o Clube de Regatas do Flamengo, contrato de cessão de direitos de uso de nome, apelido desportivo, voz e imagem de atleta (fls. 54 a 73).

(...)

Entretanto, em resposta à nossa intimação, para apresentar o contrato de cessão desses direitos pelo atleta à empresa, o contribuinte e a empresa Santos Serviços Desportivos Ltda deixaram de apresentá-lo.

Posteriormente, por meio de outra carta resposta, a empresa informou que tal contrato não existia (fls. 172), ou seja, o atleta não firmou qualquer contrato com a empresa Santos Serviços Desportivos Ltda, cedendo o direito de uso de sua imagem.

Nessa mesma carta resposta, a empresa alega a desnecessidade de se firmar tal contrato, tendo em vista o que fora estabelecido na Cláusula Terceira do seu Contrato Social (fls. 48), que cuida da definição do objetivo social da empresa².

Discordamos veementemente de tal assertiva. O próprio contrato entre a empresa e o Clube, conforme acima transcrito, reconhece a necessidade do consentimento expresso do titular do direito de imagem para que outrem possa explorar o seu uso. Da mesma forma, a Lei nº 9.615/1998 estabelece isso claramente: “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”.

Dessa forma, a empresa Santos Serviços Desportivo Ltda, apesar de contar com o próprio atleta como sócio gerente, não possuía qualquer direito de uso relacionado com a imagem do atleta Frederico Lima Santos. Só por esse motivo já não poderia constar como contratada no referido contrato.

Por outro lado, o contrato firmado com o Clube de Regatas do Flamengo trata primordialmente da cessão dos direitos de exploração da imagem do atleta e os valores estabelecidos em função desses contratos foram os únicos pagos pela 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. 40).

No plano teórico, o contrato celebrado pela empresa teve 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 SANTOS SERVIÇOS DESPORTIVOS LTDA e a entidade desportiva, 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

² O objeto do presente contrato é a prestação de serviços esportivos pelo sócio gerente FREDERICO LIMA SANTOS, com ou sem cessão dos direitos de utilização do nome, apelido, imagem e voz, de arena advindos da participação do ATLETA em partidas e eventos esportivos e merchandising advindo da utilização de uniformes ou qualquer objeto que exiba logomarca, com ou sem patrocínio de terceiros, em partidas, eventos e treinamentos desportivos, no exercício profissional com ou sem apresentações públicas, seja como atleta ou como integrante de comissões técnicas de equipes desportivas, seja nos seus contatos com a imprensa em geral na divulgação de marcas de agremiações desportivas ou de patrocinadores.

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 a entidade esportiva e a pessoa jurídica SANTOS SERVIÇOS DESPORTIVOS LTDA, ficou claro que, materialmente, a verdadeira relação jurídica se estabeleceu entre a pessoa física do contribuinte e o Clube de Regatas do Flamengo, 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 SANTOS SERVIÇOS DESPORTIVOS LTDA, utilizada única e exclusivamente para intermediar o recebimento de rendimentos próprios da pessoa física com o fim de, irregularmente, submetê-los a tributação menos onerosa. (sem grifos no original)

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:

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.

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 clube 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.

Ressalte-se que a sociedade é formada pelos sócios Frederico Lima Santos e Celso Frederico Correa Santos, o qual, com certeza, não exerce atividade igual à do impugnante, tampouco possui os mesmos direitos de imagem que este, uma vez que a imagem é intrínseca e exclusiva de cada ser e, por isso mesmo, personalíssima (fls. 48).

Diante dessas considerações, não é dado à empresa Santos Serviços Desportivos Ltda. negociar, em nome próprio, os direitos de imagem do seu sócio, em razão da impossibilidade lógico-jurídica de ser detentora/titular de tais direitos.

Desse modo, o critério de identificação do sujeito passivo não depende da vontade dos contratantes. Contribuinte, nos termos do art. 121, I, do CTN é aquele que tem relação direta com o fato gerador.

O proveito econômico – que é fato gerador do imposto de renda –, pertence única e exclusivamente à pessoa do atleta, visto que somente ele pode dispor de sua imagem, como esclarecido. A pessoa física é quem tem relação direta com obtenção do rendimento decorrente da disposição de sua imagem, o que torna indiscutível ser ele o contribuinte, nos termos do CTN:

“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.

(...)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;

(...)” (Grifou-se)

Os contratos celebrados entre a empresa Santos Serviços Desportivos Ltda. e o Clube de Regatas do Flamengo, 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 Santos Serviços Desportivos Ltda. na condição de pretensa detentora dos direitos de imagem de um de seus sócios – o contribuinte autuado –, 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 (pessoa jurídica), 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 Santos Serviços Desportivos Ltda., mas unicamente pela pessoa física de um de seus sócios, seja por sua participação em campanhas publicitárias, seja pela exploração de sua imagem, voz e nome, direitos insuscetíveis de transferência a quem quer que seja, proporcionado 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.

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 acrescidos)

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 vênia 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 Santos

Serviços Desportivos Ltda., **contanto que fosse feito em contrato autônomo aos contratos de trabalho e a pessoa física tivesse formalizado a referida cessão em contrato próprio.**

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. (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 cancelar 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 gerador³.

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, apenas foi apresentado Contrato 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. O recorrente não declarou o recebimento de qualquer remuneração nos exercícios em que atuou como atleta para o referido clube, tendo recebido apenas valores por intermédio da empresa Santos Serviços Desportivos. Ademais, não há contrato ou documento formalizando a cessão do recorrente para a empresa Santos Serviços Desportivos Ltda. para que esta pudesse explorar o seu direito de imagem.

Ora, apesar de o recorrente ser sócio da empresa Santos Serviços Desportivos Ltda., é o recorrente, pessoa física, o titular do direito de imagem, de modo que não é possível presumir a cessão ilimitada e gratuita pelo simples fato de ele figurar como sócio da empresa, mesmo que com poderes de gerência. A falta deste instrumento de cessão compromete o contrato formalizado.

Sobre a necessidade do contrato de cessão do direito de uso da imagem à pessoa jurídica, já se pronunciou o Conselheiro Ronnie Soares Anderson :

³ 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.

1.Existência de contrato de cessão do direito de uso da imagem à pessoa jurídica. Em alguns casos, constatou-se que sequer o contrato firmado entre o atleta e a pessoa jurídica, tendo por objeto a cessão do direito ao uso da imagem foi apresentado. Igualmente, é recomendável que o contrato seja levado a registro, para que não seja considerado, eventualmente, sem efeito perante terceiros. Deve restar claro no contrato, ainda, até para que tenha objeto juridicamente possível, que o objeto do contrato é o direito ao uso/exploração da imagem, não o direito da imagem em si, que não é passível de cessão.

Observe-se que o entendimento predominante é que tal cessão não pode se dar por tempo indeterminado, por contrariar tal feito o caráter indisponível dos direitos de imagem, ainda que sob o prisma patrimonial.

Diante do exposto, entendo que a falta de um contrato de cessão do direito ao uso/exploração da imagem do recorrente (pessoa física) à pessoa jurídica Santos Serviços Desportivos Ltda. compromete a regularidade dos recebimentos.

Além do mais, 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 Contrato formalizado entre o Clube de Regatas do Flamengo e a Santos Serviços prevê pagamentos de parcelas mensais fixas no valor de R\$ 14.000,00, e prevê pagamentos a serem realizados a título de **premiações** em campeonatos, **o que não guarda qualquer relação com direito de imagem.**

As impropriedades do contrato 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, 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.

Portanto, o contrato previa pagamentos mensais, em valores fixos, a título de uso do direito de imagem, independentemente da sua utilização, e as previsões de prêmios são indicativos de natureza laboral de tais rendimentos e deixam evidente que o Contrato de Cessão de direito de imagem era simulado, o que permite a reclassificação dos rendimentos pela autoridade fiscal.

Ao analisar a obra de Marco Aurélio Greco sobre planejamento tributário, Sérgio André Rocha⁴ destaca a relevância do conceito de simulação para o direito tributário brasileiro. Vale o destaque:

⁴ ROCHA, Sérgio André. Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco, 2ª ed. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro. 2022. p.101.

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*⁵. Como ensina Marco Aurélio Greco⁶:

(...) 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*⁷. 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 Rocha⁸ em situações em que fica deturpada a causa típica do negócio jurídico, os efeitos não podem ser oponíveis ao Fisco:

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.

⁵ Acórdão nº. 9202-011.586, sessão de 28 de novembro de 2024.

⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2019, p. 318.

⁷ ROCHA, Sérgio André. *Planejamento Tributário* na obra de Marco Aurélio Greco, 2ª ed. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro. 2022. p.102.

⁸ ROCHA, Sérgio André. *Planejamento Tributário* na obra de Marco Aurélio Greco, 2ª ed. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro. 2022. p.105.

Portanto, entendo que a fiscalização, ao desconsiderar que os rendimentos pagos pelo clube à Santos Serviços Desportivos Ltda. 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 SANTOS SERVIÇOS DESPORTIVOS 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.

A decisão de piso apenas corroborou o entendimento da fiscalização:

A lei penal brasileira adotou, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade.

Isto significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes.

Em outras palavras, pode-se dizer que os elementos do dolo, de acordo com a teoria da vontade são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; e consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado(nexo causal).

No caso dos autos, o sujeito passivo, por meio de simulação, constituiu pessoa jurídica interposta para celebrar contrato de cessão de uso de direito de imagem com o propósito de indevidamente reduzir a incidência tributária sobre os rendimentos da pessoa física, quando, contrariamente ao que afirma, não existe previsão legal para tal.

Pelas razões expostas, entendo comprovada a intenção dolosa do sujeito passivo de omitir os rendimentos. E, desta forma, configurada a conduta dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, e o conhecimento desta por parte da autoridade fazendária, bem como dolosamente modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou evitar o seu pagamento (art. 71, inciso I, e 72, da Lei nº 4502, de 1964) e, por via de consequência, aplicável a multa qualificada de 150,00%(cento e cinquenta por cento).

Isto posto, entendo que a imputação fiscal relativa à aplicação da multa de ofício qualificada também deve ser mantida integralmente.

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)§ 1º-A.

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 J. Santana 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