



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15983.720065/2015-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-005.703 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2017
Matéria IRPF - IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA
Recorrente NEYMAR DA SILVA SANTOS JUNIOR
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

PRELIMINAR. ERRO DE SUJEIÇÃO PASSIVA. NEGÓCIOS JURÍDICOS VINCULADOS AO SUJEITO PASSIVO.

Considerando que os negócios jurídicos analisados possuem alguma conexão com o sujeito passivo, não é possível, em sede de preliminares, reconhecer de plano que não há relação pessoal e direta do mesmo com a situação que constituiu os fatos geradores imputados pelas autoridades fiscais. Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR. NULIDADE. LANÇAMENTO. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.

Estando devidamente circunstanciado no lançamento fiscal as razões de fato e de direito que o lastreiam, e não verificado cerceamento de defesa, não há motivos para decretação de sua nulidade por falta de motivação. Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR. RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, A DO CTN. MP 690/15.

Considerando que as relações analisadas no presente processo: (i) não foram constituídas durante a vigência do art. 8º da referida MP 690/15; (ii) o artigo 8º não foi abarcado pela respectiva lei de conversão; (iii) o artigo 8º da MP 690/15 somente trata de questões relacionadas a exploração de direito de imagem, enquanto o presente lançamento cuida de outros temas, não é crível declarar nulidade da exigência fiscal. Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR. RECEITAS QUE JÁ FORAM TRIBUTADAS PELA PESSOA JURÍDICA.

Não se trata de questão a ser debatida em sede de preliminares, pois somente se poderá falar em compensação de tributos pagos pelas pessoas jurídicas

envolvidas após confirmada a legalidade do lançamento. Ainda que cabível, a compensação não gera nulidade. Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR. RECONHECIMENTO TRIBUTOS PAGOS EM 2014 E 2015.

Não é objeto do presente processo a análise de fatos geradores ou tributos incorridos nos anos de 2014 e 2015, ainda que relativos a fatos geradores análogos. Preliminar rejeitada.

DIREITO DE IMAGEM. DIREITO PERSONALÍSSIMO. VERTENTE PATRIMONIAL. OBJETO CONTRATUAL LÍCITO. CESSÃO OU EXPLORAÇÃO DE USO DE IMAGEM POR TERCEIROS. ART. 11 E 20 DO CC/02. ATLETA PROFISSIONAL. ART. 87-A DA LEI 9.615/98.

O direito de imagem, não obstante ser personalíssimo, pode ser cedido ou explorado por terceiro, uma vez que possui vertente patrimonial disponível. Raciocínio do art. 11 e 20 do CC/02. No que se refere a atletas, o art. 87-A da Lei 9.615/98, a Lei Pelé, reconhece expressamente tal disponibilidade.

CONTRATO GRATUITO. NEGOCIAÇÃO PARTICULAR. VONTADE DAS PARTES.

A onerosidade ou gratuidade de contrato particular emerge da vontade das partes não cabendo ao Fisco avaliá-la.

REGISTRO PUBLICO. ART. 221 CC/02. CONDIÇÃO DE EFICÁCIA DO CONTRATO PERANTE TERCEIROS PREJUDICADOS. ECONOMIA TRIBUTÁRIA NÃO CONFIGURA PREJUÍZO. AUTONOMIA PRIVADA. LIBERDADE CONTRATUAL.

O registro publico é condição de eficácia do contrato perante terceiros prejudicados. A Fazenda Publica não é terceiro interessado a não ser que comprove, no caso concreto, situação de prejuízo. A liberdade na organização de negócios privados, quando legítima, e eventual economia tributária, não podem ser consideradas como elementos de prejuízo sob pena de violação do ordenamento jurídico pátrio, mormente o direito ao exercício da autonomia privada e liberdade contratual (Art. 170 CF/88).

JOGADOR DE FUTEBOL. CONTRATO DE EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM CELEBRADO COM O CLUBE. VALOR DESPROPORCIONAL. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA EXPLORAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO ART. 87-A DA LEI 9.615/98.

Conquanto o direito de imagem goze de natureza tipicamente civil, há de ser reconhecida a sua natureza salarial, quando, no caso concreto, a parcela decorrente da cessão de seu uso é ajustada em montante que em muito supera o salário nominal do empregado, e paga em valores pré fixados independentes da efetiva exploração da imagem.

Verificada a desproporcionalidade entre o valor ajustado e o salário do atleta e não havendo comprovação da devida exploração da imagem contratada - a qual é o objeto central do contrato de cessão de uso de imagem - resta evidenciada a fraude na contratação, artifício usado para evitar o pagamento integral dos tributos e demais encargos envolvidos, inclusive com a utilização de pessoa jurídica interposta.

JOGADOR DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO COM PATROCINADORES. ANUÊNCIA DO ATLETA.

Considerando que o objeto contratual é imagem do atleta, é natural que se queira a anuência do mesmo em relação a extensão de suas obrigações, de forma a garantir que a exploração não violará direitos morais.

EXPLORAÇÃO DO DIREITO PATRIMONIAL DE SERVIÇO PERSONALÍSSIMO POR PESSOA JURÍDICA. APLICABILIDADE DO ART. 87-A DA LEI 9.615/98. IMPOSSIBILIDADE DE DESLOCAMENTO OU RECLASSIFICAÇÃO DO RENDIMENTO A PESSOA FÍSICA. ESPORTISTA.

A possibilidade de exploração de serviços de caráter personalíssimo por pessoa jurídica foi expressamente reconhecida pela legislação civil e tributária. No que se refere especificamente a exploração de serviços de caráter personalíssimo vinculados ao uso de imagem de atletas, dispõe o art. 87-A da Lei 9.615/98 - Lei Pelé.

DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO COM PATROCINADOR. OBRIGAÇÕES PERSONALÍSSIMAS. CLAUSULAS DE GARANTIA OU RESCISÃO VINCULADAS AO ATLETA. VALIDADE DO CONTRATO.

A inclusão de obrigações personalíssimas além de ser adequada, não descaracteriza o contrato de exploração de direito de uso de imagem. Tampouco cláusulas de garantia pessoal de cumprimento, assim como o fato das causas de rescisão se relacionarem a condutas da pessoa física comprometem a natureza jurídica contratual.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR. TRANSFERÊNCIA DE JOGADOR DE FUTEBOL.

São tributados como rendimentos de pessoa física recebidos de fonte situada no exterior os valores auferidos por atleta profissional de futebol, em decorrência de sua transferência para clube estrangeiro.

CONTRATOS COM TERCEIROS. BARCELONA. AGENCIA. SCOUTING. ARRENDAMENTO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. FALTA DE VINCULAÇÃO DO OBJETO AO ATLETA. IMPOSSIBILIDADE DE DESLOCAMENTO OU RECLASSIFICAÇÃO DO RENDIMENTO A PESSOA FÍSICA.

Uma vez que o objeto contratual não implica em qualquer atividade a ser realizada pelo atleta, que o mesmo não é sócio da pessoa jurídica e não há comprovação de que este recebeu qualquer repasse de valores da mesma, se torna impossível deslocar ou reclassificar, para o atleta, os rendimentos pagos.

VERBAS RECEBIDAS COMO RETRIBUIÇÃO POR CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM. CLUBE ESTRANGEIRO. VALORES FIXADOS COMO PERCENTUAL DA REMUNERAÇÃO ACORDADA.

Os valores recebidos como retribuição por cessão de direito de imagem à clube estrangeiro, ainda que por intermédio de sucessivas interpostas pessoas, revestem-se de caráter salarial, quando correspondem a percentuais pré-estabelecidos incidentes sobre verbas remuneratórias, e não restar comprovado estarem associados à efetiva exploração daquele direito.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Constatada a atuação do sujeito passivo nas condutas fraudulentas apuradas pela fiscalização, deve ser mantida a qualificação da multa de ofício.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO. ART. 124, I DO CTN.

Verificado interesse comum na situação que constitui o fato gerador, cabe a imputação de responsabilidade solidária com base no art. 124, I do CTN.

ART. 44 DA LEI 9.430/96. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE A PARTIR DO ADVENTO DA MP 351/2007.

Após o advento da MP nº 351/2007, é aplicável a multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 em concomitância com a multa de ofício sobre diferenças no IRPF devido no ajuste anual, apurada em procedimento fiscal.

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.

ERRO NA BASE DE CALCULO. CONVERSÃO DE CâMBIO. ESCRITURAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA.

Em obediência ao princípio da moralidade administrativa, seria desarrazoado que a conversão de valores recebidos do exterior fossem calculados de outra forma do que aquela que já foi escriturada nos livros contábeis da pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário; b) quanto às preliminares: i) pelo voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de nulidade por falta de motivação legal, vencidos os Conselheiros Jamed Abdul Nasser Feitoza, Theodoro Vicente Agostinho, João Victor Ribeiro Aldinucci e Bianca Felicia Rothschild; ii) por unanimidade de votos, em rejeitar as demais preliminares; e, c) no mérito, em dar parcial provimento ao recurso para: i) por maioria de votos, excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos: 1. aos rendimentos do trabalho, sem vínculo empregatício, decorrentes dos contratos de publicidade celebrados entre a Neymar Sport e terceiros, exceto os firmados com o Santos Futebol Clube referidos nos itens 4.1.3.3.1 e 4.1.3.3.2 do Relatório Fiscal, vencidos os Conselheiros Túlio Teotônio de Melo Pereira e Mário Pereira de Pinho Filho, votou pelas conclusões o Conselheiro Ronnie Soares Anderson; e 2. aos contratos de Agência: Barcelona x Neymar Sport, e de Scouting/Arrendamento de serviços profissionais: Barcelona x N&N Consultoria, vencidos os Conselheiros Túlio Teotônio de Melo Pereira e Mário Pereira de Pinho Filho, votou pelas conclusões o Conselheiro Ronnie Soares e, ii) por unanimidade de votos, deferir o pleito compensatório relativo aos tributos pagos pelas pessoas jurídicas tidas por responsáveis solidárias e cujas receitas foram reclassificadas como rendimentos tributáveis recebidos pelo contribuinte, e determinar a retificação do lançamento de modo que valores recebidos do exterior sejam convertidos em Reais de acordo com o disposto no inciso I do § 1º art. 394 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR). Em relação à negativa de provimento do recurso

voluntário quanto aos contratos de direito de imagem Neymar Sport x Santos, examinados nos itens 4.1.3.3.1 e 4.1.3.3.2 do Relatório Fiscal, votaram pelas conclusões os Conselheiros Ronnie Soares Anderson, Túlio Teotônio de Melo Pereira, Mário Pereira de Pinho Filho e Jamed Abdul Nasser Feitoza. Manifestaram a intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci e Túlio Teotônio de Melo Pereira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ronnie Soares Anderson. Não participaram da sessão de julgamento realizada em 15/03/2017, por motivo justificado, e votaram somente em relação ao conhecimento e a à preliminar de nulidade por falta de motivação legal na sessão de 08/02/2017, os Conselheiros Kleber Ferreira de Araújo e Theodoro Vicente Agostinho. Indeferidos os pedidos apresentados pelos representantes legais do recorrente de nova sustentação oral e adiamento do julgamento, por falta de previsão no Regimento Interno do Conselho Administrativos de Recursos Fiscais.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild - Relatora

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson – Redator Designado

Participaram do presente julgamento da Sessão do dia 19/01/2017 e 08/02/2017 os Conselheiros: Kleber Ferreira de Araújo (Presidente), Ronnie Soares Anderson, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Túlio Teotônio de Melo Pereira, Theodoro Vicente Agostinho, Mário Pereira de Pinho Filho, Bianca Felícia Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci.

Participaram do presente julgamento da Sessão do dia 15/03/2017 os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho (Presidente em Exercício), Ronnie Soares Anderson, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Túlio Teotônio de Melo Pereira, Bianca Felícia Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci.

Relatório

Inicialmente, adota-se o relatório da decisão recorrida, o qual bem retrata os fatos e os fundamentos do lançamento, da impugnação e dos incidentes ocorridos até então:

"Tratam-se de impugnações apresentadas pelo contribuinte NEYMAR DA SILVA Santos JÚNIOR (CPF nº 382.443.358-31) e pelos responsáveis solidários indicados na autuação - NEYMAR DA SILVA Santos (CPF nº 080.591.778-00), NADINE GONÇALVES DA SILVA Santos (CPF nº 121.215.028-74), Neymar Sport E MARKETING S/S LTDA (CNPJ nº 08.007.812/0001-70), N&N Consultoria ESPORTIVA E EMPRESARIAL LTDA (CNPJ 14.625.902/0001-28) e N & N ADMINISTRAÇÃO DE BENS, PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA (CNPJ 15.913.144/0001-06), em face de Auto de Infração lavrado no âmbito da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santos (fls. 7.236/7.257).

Por meio do referido Auto de Infração (fls. 7.236/7.258), relativo ao Imposto de Renda de Pessoa Física - IRPF, relativo aos exercícios 2012, 2013 e 2014, está sendo exigido do contribuinte o recolhimento de crédito tributário no valor de R\$188.820.129,25, sendo:

Imposto - R\$63.591.796,06

Juros de Mora (calculados até 05/2015) - R\$10.282.883,82

Multa de Ofício - R\$95.387.694,09

Multa Isolada - R\$19.557.755,28

*Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal constantes do **AUTO DE INFRAÇÃO** (fls. 7.236/7.258) e do **Termo de Descrição dos Fatos (TDF)** - fls.7.040/7.234), que acompanha e é parte integrante do Auto, foram apuradas as seguintes infrações:*

- 1. **Omissão de rendimentos** do trabalho sem vínculo empregatício, relativos aos serviços de **publicidade** não tributados na pessoa física e/ou tributados indevidamente na empresa Neymar Sport E MARKETING S/S LTDA – ME, CNPJ 08.007.812/0001-70 (tópico 5.1 do Termo de Descrição dos Fatos);*
- 2. **Omissão de rendimentos** de fontes situadas no **exterior**, oriundos dos **serviços de publicidade** não tributados na pessoa física e/ou tributados indevidamente na empresa Neymar Sport E MARKETING S/S LTDA – ME, CNPJ 08.007.812/0001-70 (tópico 5.2.1 do Termo de Descrição dos Fatos);*
- 3. **Omissão de rendimentos** de fontes situadas no **exterior**, oriundos do **direito de preferência**, pagos pelo FCB (Futebol Club Barcelona), não tributados na pessoa física e/ou tributados indevidamente na empresa N & N CONSULTORIA ESPORTIVA*

E EMPRESARIAL LTDA, CNPJ 14.625.902/0001-28 (tópico 5.2.2 do Termo de Descrição dos Fatos);

4. Omissão de rendimentos de fontes situadas no exterior, oriundos do trabalho com vínculo empregatício (contrato de agência, scouting e direitos de imagem), pagos pelo FCB (Futbol Club Barcelona), não tributados na pessoa física e/ou tributados indevidamente nas empresas Neymar Sport E MARKETING S/S LTDA – ME, CNPJ 08.007.812/0001-70, N & N CONSULTORIA ESPORTIVA E EMPRESARIAL LTDA, CNPJ 14.625.902/0001-28 e N & N ADMINISTRAÇÃO DE BENS, PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA, CNPJ 15.913.144/0001-06 (tópico 5.2.3 do Termo de Descrição dos Fatos).

5. Falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, ensejando a exigência da Multa Isolada.

As autoridades fiscais incluíram no pólo passivo, como responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído, Neymar da Silva Santos e Nadine Gonçalves da Silva Santos, pais do contribuinte, e as empresas Neymar Sport e Marketing S/S Ltda-ME (Neymar Sport), N&N Consultoria Esportiva e Empresarial LTDA (N&N Consultoria) e N&N Administração de Bens, Partic. e Investimentos LTDA (N&N Administração de Bens), que têm como únicos sócios os pais do contribuinte, em razão de entenderem estar caracterizado o interesse comum e a atuação conjunta de todos nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias.

A exigência da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, foi justificada pelos autuantes tendo em vista a apuração de ocorrência de sonegação, fraude e conluio nos negócios perpetrados.

Ao longo do TDF, as autoridades fiscais buscam demonstrar que o contribuinte e os responsáveis solidários praticaram atos e negócios jurídicos envolvendo simulações, com o objetivo único de reduzir a carga tributária incidente nas transações realizadas pelo contribuinte, mormente nas prestações de serviços de publicidade e nos valores recebidos do Futebol Clube Barcelona (Barcelona), relativos a sua transferência para o clube.

O trabalho fiscal está baseado em documentos e esclarecimentos prestados pelo contribuinte, pelas empresas Neymar Sport, N&N Consultoria e N&N Administração de Bens, bem como em documentação encaminhada pela Justiça espanhola para o Ministério Público Federal e repassada à Receita Federal do Brasil (RFB).

*Eis, muito resumidamente, algumas conclusões importantes das autoridades lançadoras, destacadas do **Termo de Descrição dos Fatos** (TDF - fls. 7.040/7.234), que serviram para fundamentar a autuação:*

- A *Neymar Sport e Marketing S/S Ltda-ME (Neymar Sport)*, a *N&N Consultoria Esportiva e empresarial LTDA (N&N Consultoria)* e a *N&N Administração de Bens, Partic. e Investimentos LTDA (N&N Administração de Bens)* seriam interpostas pessoas, utilizadas com o objetivo de deslocar, para uma tributação mais favorecida nas pessoas jurídicas, os rendimentos auferidos pelo contribuinte em relação aos contratos publicitários e aos demais contratos firmados com terceiros, inclusive com o clube Barcelona.

- O direito à imagem não poderia ter sido cedido pelo contribuinte à *Neymar Sport*, na forma do Contrato de Cessão de Imagem apresentado pelos impugnantes (fl. 2.581), uma vez que se trata de direito personalíssimo, inalienável e intransferível. Além disso, os efeitos desse contrato não se operariam perante a Receita Federal do Brasil, por não ter sido registrado em registro público. E mais: o contrato não apresentaria as características típicas de um contrato de cessão ou licença do uso de imagem (previsão de direitos e obrigações, remuneração etc.) e não haveria nele efetivo propósito negocial.

- A execução dos contratos publicitários estaria vinculada ao desempenho personalíssimo do atleta, devendo ser executado por ele e não pela pessoa jurídica; nesse sentido, o atleta seria o verdadeiro titular dos rendimentos auferidos.

- O fato de a empresa *Neymar Sport* ter conseguido o número de seu CNPJ em 22/05/2006 e ter celebrado contratos anteriores a essa data seria um indício de negócios jurídicos simulados, em razão do documento antedatado. Além disso, a *Neymar Sport* não teria uma estrutura empresarial para gerir e administrar a carreira do contribuinte, utilizando-se de profissionais do Santos.

- A empresa *N&N Consultoria* não teria realizado qualquer operação relacionada com o seu objeto social, não teria funcionários contratados à época dos fatos apurados (com exceção dos pais do atleta e de uma funcionária), possuiria baixo capital social integralizado e não teria praticado nenhuma atividade operacional autônoma.

Além disso, o fato de ter obtido seu CNPJ em 17/11/2011 e ter celebrado contratos anteriores a essa data constituiria também indício de negócios jurídicos simulados, especialmente, o acordo com opção de futura transferência dos direitos federativos e econômicos do contribuinte ao clube Barcelona, em 15/11/2011.

- Teria havido negociação do Impugnante com o Barcelona, possivelmente em confronto com as leis que regulamentam o Direito Desportivo, envolvendo o valor recebido pela *N&N* supostamente a título de indenização/cláusula penal (€40.000.000,00), que, na verdade, constituiria remuneração por vínculo de trabalho. Um suposto empréstimo de €10.000.000,00 à referida empresa seria, na verdade, um pré-pagamento feito pelo Barcelona em virtude da contratação do atleta.

- O contrato firmado entre a *N&N* e o contribuinte, em 27/04/2011, referente à prestação de serviços para consultoria esportiva, planejamento e otimização de carreira desportiva de

atleta profissional não teria sido registrado em registro público, não podendo, por isso, produzir efeitos perante o Fisco.

- As remunerações recebidas pela N&N Administração de Bens a título de direito de imagem coletiva serviriam para deslocar, da pessoa física para a jurídica, a tributação incidente sobre parte dos valores pagos pelo Barcelona. Além disso, faltaria capacidade operacional à N&N Administração de Bens, para exercer as obrigações pactuadas no contrato.

- Teria havido confusão patrimonial envolvendo as empresas consideradas responsáveis solidárias na autuação e uma suposta falta de propósito negocial nas operações realizadas entre o contribuinte e as referidas empresas.

- Os valores em questão pertenceriam ao contribuinte e, portanto, deveriam ser tributados na pessoa física, com base na tabela progressiva, nos termos do art. 3º, § I, da Lei nº 7.713/88.

- Os autuantes entenderam que o contribuinte e os responsáveis solidários teriam atuado em conluio para deslocar a tributação da pessoa física para as empresas envolvidas, no que diz respeito aos rendimentos decorrentes dos contratos de publicidade. (tanto os decorrentes de fontes pagadoras situadas no Brasil como no exterior), aos oriundos da negociação com o Barcelona para exercício futuro de opção de contratação, aos oriundos da execução de supostos serviços para o Barcelona (contrato de agência e scouting) e à cessão de direitos coletivos de imagem.

Em sua impugnação (fls. 7322/7427), que vem acompanhada dos documentos de fls. 7428/8550, o contribuinte, por intermédio de seu representante legal, faz um breve histórico da ação fiscal e da carreira profissional do atleta e apresenta, em suma, os seguintes argumentos:

- a abertura das empresas Neymar Sport, N&N Consultoria e N&N Administração de Bens teria sido necessária para administrar sua imagem, em função de seu talento e de sua carreira;

- para que a carreira do atleta seja duradoura e lucrativa e ele possa se dedicar inteiramente a sua atividade esportiva, seria necessário contar com uma equipe de profissionais para administrá-la;

- a Neymar Sport teria sido aberta em 2006, quando o atleta ainda contava com 14 anos, com estrutura proposta e apoiada pelo Santos;

- a N&N Consultoria teria sido aberta em 2011, para representá-lo e assessorá-lo na projeção de sua carreira, e a N&N Administração de Bens teria sido organizada em 2012, para cuidar dos bens tangíveis e intangíveis;

- as Autoridades Fiscais teriam concluído que teria sido montada uma estrutura simulada, sem existir de fato, com o intuito único de economia tributária, mas não teriam comprovado o benefício econômico do contribuinte com tal estrutura;
- não seria sócio de nenhuma das empresas e não haveria prova do recebimento dos rendimentos a ele atribuídos na autuação;
- não seria possível identificar na documentação reunida na ação fiscal qualquer repasse de recursos das empresas para ele, que não fossem remuneração por serviços prestados;
- os autuantes o teriam acusado de simulação, mas teriam deixado de comprovar seu benefício econômico;
- a capacidade contributiva não poderia ser atribuída a ele, quando todas as receitas e os lucros das atividades empresariais teriam permanecido com as próprias empresas e com seus sócios, por meio dos dividendos;
- haveria erro na identificação do sujeito passivo, em face da falta de comprovação de que o contribuinte seria o efetivo detentor da renda;
- os direitos de imagem teriam natureza patrimonial e seriam passíveis de cessão, onerosa ou gratuita;
- inexistiria óbice para que uma empresa desenvolvesse a atividade de exploração desse patrimônio intangível e recebesse os proventos resultantes dos contratos publicitários celebrados com patrocinadores, parceiros e licenciados;
- quanto ao tamanho da empresa, o crescimento dela teria se dado na proporção de seu crescimento profissional como atleta, inexistindo anormalidade nesse fenômeno;
- apesar de as autoridades fiscais elaborarem cálculos para apontar a economia de 50% na tributação dos rendimentos pelas empresas, não teriam compensado os tributos pagos por elas e pelas pessoas físicas no período;
- tal procedimento caracterizaria confisco, promovendo o enriquecimento sem causa do órgão fazendário;
- não seria possível reaver os tributos pagos pelas empresas, uma vez que não haveria motivação para o pedido de restituição, já que quem os pagou entende-os devidos, e o pedido provavelmente seria negado, até a decisão definitiva nestes autos, quando então já estaria decaído o direito de restituir o indébito;
- as atividades desenvolvidas seriam compatíveis com as disposições do direito esportivo, tanto no âmbito doméstico como no internacional.

O contribuinte discorre sobre contrato de trabalho do jogador e os direitos econômicos e federativos dele decorrentes e prossegue, com os seguintes argumentos:

-
- *haveria erro das autoridades fiscais ao atribuírem a ele pagamentos que teriam sido legitimamente cedidos a terceiros;*
 - *teria sido equivocada a tributação pelo Fisco de rendimento decorrente de contrato comercial entre empresas, como se fosse rendimento do trabalho;*
 - *o valor de €40.000.000,00, recebido do Barcelona, decorreria do descumprimento pelo clube do acordo de opção futura celebrado entre as partes, com efeitos para 2014; não se confundiria com salário, já que este dependeria de uma relação de emprego, o que só teria ocorrido em 2013;*
 - *inexistiria nos autos qualquer dos elementos necessários à caracterização da hipótese de simulação;*
 - *não haveria uma falsa aparência a ser desconstituída; a estrutura jurídica existiria, os tributos teriam sido registrados e pagos e as declarações, entregues tempestivamente;*
 - *embora convidadas, as autoridades fiscais não teriam se interessado em verificar a localização das empresas e suas atividades sociais;*
 - *toda a documentação solicitada no curso da ação fiscal teria sido apresentada;*
 - *não haveria prova de qualquer divergência entre a vontade interna e a vontade manifesta no negócio;*
 - *o modelo de gestão adotado seria eficiente e responsável pelo rápido crescimento do interesse por ele nos mercados nacional e internacional;*
 - *o valor de todos os tributos pagos pelas empresas e pelas pessoas físicas espontaneamente seria superior ao cobrado no auto de infração;*
 - *o ordenamento pátrio não admitiria que a fiscalização desconsiderasse as pessoas jurídicas no caso em questão, cabendo observar, em especial, o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005;*
 - *a desconsideração da personalidade jurídica teria sido atitude desproporcional e decorrente de pequenas falhas nos contratos;*
 - *não haveria intuito de enganar a Fazenda, nem simulação, confusão patrimonial e tampouco solidariedade entre os acusados, como demonstraria um parecer acerca do tema juntado;*

Discorre sobre a criação do Instituto Neymar Jr e assevera que, se as empresas fossem de fato sem propósito negocial e criadas para fraudar o Fisco, não haveria interesse em criar um projeto social dessa magnitude. Acrescenta que a existência desse instituto, por si só, justificaria a existência das empresas, que muito contribuiriam para o seu sucesso.

Requer especial proteção ao seu sigilo fiscal, em razão da sua notoriedade, e solicita que seja comunicado em caso de os documentos e informações constantes dos autos serem solicitados por outro órgão. Prossegue em sua defesa, assinalando ainda que:

- ainda que se entendesse correta a descaracterização das empresas envolvidas na autuação, seria preciso haver um terceiro como real beneficiário desses rendimentos, que não seria o impugnante;*
- quem efetivamente teria recebido e deteria os recursos seria a Neymar Sport;*
- não teria qualquer relação societária com as empresas envolvidas e nem interferiria no rumo de seus negócios, havendo, portanto, erro de sujeição passiva do lançamento;*
- se desconsideradas as empresas, teria que se considerar, como real beneficiária da redução tributária durante esses anos, cada uma das empresas ou, no máximo, os seus sócios, em razão da distribuição dos dividendos;*
- a sua eleição como alvo para centralizar a renda e o cálculo do tributo seria discricionária e indevida, uma vez que os resultados seriam direcionados para as próprias empresas ou para seus sócios, destacando-se que não seria sócio de nenhuma delas;*
- sendo as pessoas físicas tributadas pelos rendimentos efetivamente recebidos, o lançamento seria nulo, por erro na identificação do sujeito passivo;*
- tal nulidade não poderia ser sanada pelas autoridades julgadoras, na medida que eventual correção do método de apuração dos créditos tributários de IRPF implicaria modificação do critério jurídico do lançamento;*
- não haveria qualquer irregularidade na constituição da empresa Neymar Sport;*
- as autoridades fiscais teriam se equivocado ao desqualificar o propósito empresarial da Neymar Sport, só porque estaria centrada na exploração dos direitos de imagem, cedidos gratuitamente pelo atleta;*
- a Neymar Sport seria a detentora do seu direito de imagem, conforme Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direito de Uso de Nome, Apelido Desportivo e Imagem do Atleta;*
- a empresa teria sido constituída para gerir a imagem do atleta, que, à época, tinha 14 anos e nem era jogador profissional, sendo apontado como uma promessa do futebol;*
- a cessão do direito de imagem nos segmentos artístico e desportivo se daria para melhor administração das carreiras por uma empresa constituída e concentrada nessa atividade;*
- a cessão dos direitos patrimoniais de imagem à empresa Neymar Sport teria proporcionado um melhor aproveitamento*

econômico, sendo permitida pela lei brasileira e apresentando validade e conteúdo negocial;

- não se configuraria fraude fiscal o fato de a data do contrato não coincidir com a data de sua assinatura; o fato teria ocorrido por despreparo dos pais do atleta, que não contariam com assessoria jurídica;

- entre as condições impostas pelo Santos para assinatura de contrato em 2006, constaria a apresentação de documentação de uma empresa que seria detentora dos direitos de imagem;

- o contrato social da Neymar Sport teria sido submetido ao Cartório de Registro de Títulos e Documentos e Civil Pessoa Jurídica de Santos em 27/04/2006;

- em 10/05/2006, com o contrato pronto para ser assinado, teria sido percebida a ausência de CNPJ;

- essa inscrição não seria necessária para efeitos comerciais e civis e poderia ser obtida posteriormente;

- para não se perder a oportunidade oferecida pelo Santos, teria sido mantida a data original e o documento complementado com o CNPJ posteriormente;

- não teria havido premeditação para lesar o Fisco;

- a cessão dos direitos patrimoniais de imagem por acordo privado representaria um negócio jurídico válido em sua substância e forma, conforme disposto no artigo 167 do Código Civil; teria havido um acordo válido entre as partes acerca de um objeto lícito, sendo que a data aposta não desqualificaria a validade do acordo e muito menos a intenção das partes de que ele produzisse efeitos desde 11/05/2006;

- o contrato de cessão de direito de uso de imagem de 2009 não teria sido o primeiro firmado entre o atleta e a empresa Neymar Sport;

- no curso da ação fiscal, teria havido um erro de compreensão quanto ao solicitado pela Autoridade Fiscal, o que teria acarretado a não apresentação dos contratos firmados em 2006 e 2007;

- nos autos do processo 15983.720427/2012-21, as autoridades fiscais teriam tido acesso ao contrato de cessão de imagem anterior, conforme indicação no Termo de Verificação Fiscal; não teria existido a omissão de um documento essencial, quando esse já teria sido apresentado às autoridades fiscais em ação fiscal anterior;

- não haveria óbice legal à cessão do direito de imagem gratuitamente;

- *teria sido equivocado o procedimento fiscal de tomar como rendimentos do trabalho sem vínculo os decorrentes de contratos publicitários;*
- *a desconsideração da personalidade jurídica teria sido equivocada e ilegal, uma vez que teria havido a cessão do direito de imagem;*
- *a Lei nº 11.196, de 2005, permitiria a tributação desses rendimentos na pessoa jurídica; o fato gerador tributário independeria da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelo contribuinte (artigo 118, inciso I do CTN).*
- *a criação da empresa teria sido necessária para administrar os seus contratos, deixando o atleta concentrar seus esforços no aperfeiçoamento da carreira de futebol;*
- *a estrutura da Neymar Sport no início seria pequena, mas, com a evolução do atleta, teria crescido;*
- *não haveria impedimento para a tributação dos rendimentos decorrentes dos serviços personalíssimos na pessoa jurídica;*
- *teria cedido legitimamente o direito de uso de sua imagem à Neymar Sport, no que tange aos contratos relativos à figura individual do atleta, e à N&N Administração de Bens, para os contratos relativos à figura do atleta na coletividade do time;*
- *a edição do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, teria regulado o tratamento fiscal e previdenciário aplicável a tais contratações;*
- *as atividades por ele exercidas seriam de natureza artística e cultural; configurariam a exploração da figura do ídolo para fins comerciais e não poderiam ser associadas a uma relação de trabalho sem vínculo empregatício;*
- *a autuação não poderia subsistir, pois a relação jurídica do atleta com as empresas e a prática fiscal adotadas por eles estariam amparadas por norma jurídica vigente desde a época dos fatos questionados;*
- *entendimentos doutrinários e jurisprudenciais respaldariam a tributação desses rendimentos na pessoa jurídica;*
- *não teria havido omissão de rendimentos recebidos como contraprestação de campanhas publicitárias;*
- *inexistiria qualquer irregularidade no fato de o impugnante não figurar no quadro societário das pessoas jurídicas que administram o patrimônio decorrente da exploração de sua imagem; ele não teria se transformado em pessoa jurídica, mas teria cedido os direitos de imagem à pessoa jurídica;*
- *com o sucesso da gestão dos negócios pelo pai no início da sua carreira, teria optado por manter a relação inicial, mesmo após a sua maioridade, deixando a cargo do pai os negócios e preocupando-se apenas com o trabalho dentro de campo;*

-
- seria usual, em contratações envolvendo a licença de uso de imagem, que os contratantes solicitem que o próprio artista ou atleta participe do contrato, como anuente, obrigado solidário, garantidor ou qualquer outra forma indicada pelo contratante; esse fato não invalidaria a contratação da empresa detentora dos direitos de imagem;
 - para o legislador tributário, interessariam os fatos que demonstram um fenômeno econômico, que serve de base para a imposição do tributo, independentemente de o instituto jurídico do direito privado (no caso, o contrato) estar dotado de validade formal, na forma do artigo 118 do CTN;
 - independentemente da validade dos contratos questionados pela Autoridade Fiscal, a intenção sempre teria sido ceder os direitos de imagem para Neymar Sport e N&N Administração de Bens; os contratos firmados entre as empresas e os anunciantes, ainda que ele figure como co-obrigado, interveniente ou garantidor de execução, seriam legítimos;
 - a exigência de reconhecimento de firma, registro em cartório e assinatura de testemunhas não seriam requisitos de validade do negócio jurídico;
 - tendo havido o acordo de vontades entre as partes contratantes e sendo legítimo o objeto da contratação, o negócio jurídico seria válido, ainda que tivesse sido objeto de acordo verbal, como admitiria a legislação brasileira;
 - a quantidade de funcionários não se revelaria critério hábil para avaliar o propósito empresarial da companhia, pois muitas vezes ela se vale de terceirizados, que prestam serviços na medida e no limite das suas especializações;
 - ele, assim como outros jogadores, contaria com a assistência do clube, que teria interesses próprios nas transações efetuadas; a "turma do Neymar" seria um meio do clube acompanhar os resultados econômicos da licença de imagem, maximizando seus próprios ganhos;
 - a abertura da Neymar Sport teria se dado quando ele contava apenas com 14 anos e não jogava no time principal do Santos;
 - teria comprovado a finalidade da constituição da Neymar Sport, bem como o integral cumprimento de seu objeto social, qual seja, o gerenciamento da imagem do impugnante;
 - a N&N Consultoria teria por finalidade o agenciamento de atletas, auxiliando-os na condução de assuntos profissionais relativos à carreira esportiva;
 - em razão de a empresa Neymar Sport não ser capaz de administrar concomitantemente a projeção de sua imagem e também sua carreira desportiva, teriam optado pela criação de uma nova empresa para tratar dessa última;

- a empresa prestaria assessoria ao jogador na escolha de clube, na negociação de contrato de trabalho, nas decisões relacionadas à evolução de sua carreira e na melhora de sua performance;
- o site da empresa (www.nnconsultoria.com) e os contratos firmados com atletas/artistas agenciados por ela demonstrariam seu propósito negocial; seria infundada a acusação de ausência de substância econômica na consecução de suas atividades;
- os contratos assinados pela N&N Consultoria após a sua constituição representariam a manifestação de seu propósito negocial;
- não configuraria simulação a aposição de data anterior à emissão do CNPJ, no contrato assinado com a empresa N&N;
- as partes teriam indicado no contrato a data em que pretendiam que ele tivesse sido assinado, mas, por motivos alheios ao seu próprio controle, a assinatura teria ocorrido alguns dias depois;
- esse fato não invalidaria a contratação e muito menos imprimiria a ela um peso de fraude. Apenas indicaria, na sua visão, que as partes queriam manifestar e reforçar que seu vínculo já existia desde uma data anterior.
- a pessoa jurídica passaria a ter existência legal e personalidade jurídica com a inscrição de seus atos constitutivos no registro próprio;
- a N&N existiria desde 21/09/2011 e gozaria de personalidade jurídica, estando legitimamente autorizada a assinar o contrato de 27/10/2011;
- os valores recebidos decorrentes do contrato de arrendamento de serviços profissionais, assinado entre a empresa N&N Consultoria e o Barcelona, não estariam relacionados à sua atividade como jogador; a empresa teria executado plenamente as atividades para as quais foi contratada, conforme relatórios encaminhados ao Barcelona sobre jogadores em atividade; seria prova suficiente de que teria propósito negocial e substância desvinculada da relação de trabalho do contribuinte;
- cada uma das três empresas teria sua atividade própria e independente das demais: a Neymar Sport cuidaria da imagem, a N&N, da carreira e a N&N Administração de Bens, dos bens; todas elas teriam contabilidade própria e negócios jurídicos distintos, inexistindo o conluio apontado pela Autoridade Fiscal;
- após a sua contratação pelo Barcelona, a empresa N&N Administração de Bens teria firmado contrato de imagem, por meio do qual lhe teriam sido cedidos os direitos de imagem coletiva atribuídos pelo clube;
- os rendimentos auferidos pela empresa em decorrência desse contrato não representariam parcela dos seus proventos salariais; seriam receitas decorrentes da exploração da imagem coletiva do time, tendo natureza essencialmente comercial;

-
- teria obtido, em 08/11/2011, autorização do Santos para negociar seus futuros direitos econômicos e federativos, quando encerrado seu compromisso com o clube;
 - parecer jurídico juntado a sua defesa apontaria como legítimo o direito da empresa N&N receber multa punitiva pelo descumprimento do contrato pelo Barcelona;
 - as autoridades fiscais teriam tirado conclusões inverídicas e desvinculadas da realidade dos fatos, no tocante a esse contrato;
 - realizando o empréstimo para a N&N Consultoria, o Barcelona pretenderia garantir a ida do jogador para o clube;
 - inexistiria óbice legal para que as partes contratassem nesse sentido;
 - a natureza indenizatória da cláusula penal seria recepcionada pela legislação e jurisprudência brasileiras, que admitiriam a compensação por "perda de chance";
 - teriam sido recolhidos os impostos e contribuições incidentes sobre o empréstimo recebido, assim como o ganho de capital obtido por ocasião da devolução do empréstimo feito aos sócios da N&N;
 - com sua defesa, teria demonstrado a substância econômica relativa à constituição e ao funcionamento das três pessoas jurídicas envolvidas;
 - as empresas teriam atividades próprias e legítimas, distintas umas das outras e também distintas do trabalho profissional do impugnante, o que eliminaria qualquer descaracterização das suas atividades;
 - os vícios apontados pelas autoridades fiscais não prosperariam, na medida que o objeto contratado seria legítimo e representaria a vontade das partes contratantes;
 - todas as operações societárias envolveriam empresas operacionais, com propósitos negociais evidentes;
 - a opção por modelos de operação societária previstos em lei e tributariamente mais vantajosos não poderia ser equiparada a um ato fraudulento;
 - as autoridades fiscais não teriam comprovado a ocorrência do ato fraudulento e de dolo, tendo se valido de mera presunção, sem provas efetivas;
 - os fatos apontados no tocante à empresa Neymar Sport não guardariam relação com a realidade fática vivida pelo contribuinte e pela empresa; a empresa teria empenhado tempo, recursos financeiros, ampliado o mercado do impugnante, potencializado e valorizado sua imagem, sempre recolhendo os tributos devidos;

- o entendimento das autoridades fiscais nos autos do processo 15983.720427/2012-21 iria de encontro às conclusões da presente autuação;
- em relação a N&N Consultoria, restaria comprovado o motivo de sua criação, bem como a prestação de serviços a diversos artistas e esportistas, desenvolvendo regularmente suas atividades e tendo um propósito negocial sólido;
- não poderia sofrer o ônus tributário incidente sobre rendimentos que não seriam de sua responsabilidade e nunca teriam ingressado em suas contas bancárias;
- a finalidade pretendida, a forma como os atos ocorreram e o seu consequente resultado fiscal teriam se dado dentro dos limites legais;
- os fatos apontados pela Autoridade Fiscal provariam a ligação entre as pessoas jurídicas, mas não a simulação, a interposição fraudulenta e a falta de propósito negocial; seria indevida a tributação de pessoa física que não seria sócia e nem teria se aproveitado juridicamente do resultado das empresas;
- as autoridades fiscais teriam desconsiderado a personalidade jurídica das sociedades, sem contar com a autorização judicial exigida;
- não haveria fundamento para a desconsideração da personalidade jurídica, nem competência administrativa, conforme artigo 50 do Código Civil;
- a responsabilidade solidária seria contraditória com a lógica adotada na autuação;
- os incisos I e II, do artigo 124 do CTN, não seriam aplicáveis ao caso e inexistiria abuso de personalidade jurídica, desvio de finalidade e confusão patrimonial;
- existiria clara distinção patrimonial entre as pessoas envolvidas, que teriam obedecido rigorosamente às regras de escrituração contábil e fiscal;
- as únicas evidências apresentadas pela fiscalização seriam eventos circunstanciais e isolados divulgados pela mídia, que não comporiam um conjunto probatório minimamente aceitável para caracterizar a existência de confusão patrimonial;
- as autoridades fiscais não teriam conseguido identificar qualquer repasse de recursos das empresas ao impugnante, justificando o lançamento baseado em artigos da mídia sensacionalista;
- os tributos que teriam sido pagos pelas pessoas jurídicas deveriam ser considerados na quantificação do crédito tributário constituído, sob pena de caracterização de bis in idem; se a compensação desses valores não ocorrer na autuação, as empresas não teriam como reavê-los;
- os acusados entenderiam que os valores anteriormente pagos seriam devidos; um eventual pedido de restituição formulado

seria negado pela Delegacia de origem, até a decisão definitiva nestes autos; se for aguardada a decisão final do CARF, o indébito estaria decaído;

- faria jus a compensação de imposto de fontes no exterior;

- prevalecendo a autuação, teriam que ser reconhecidos como indevidos todos os tributos recolhidos pelas empresas e sócios em 2014 e 2015; tendo se tornado não residente em janeiro de 2014 e, prevalecendo o entendimento da autuação, a tributação dos rendimentos auferidos e tributados pelas empresas nesse período não poderia ser levada a efeito no contribuinte;

- as autoridades fiscais teriam desconsiderado os valores recebidos, da forma como escriturados na contabilidade das empresas, aplicando as regras da pessoa física, o que teria modificado a base de cálculo o imposto;

- teria que ser aplicado ao caso o mesmo raciocínio lógico que permite a compensação dos valores pagos na pessoa jurídica.

- seria indevida a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício, conforme súmula do CARF;

Ao final, requer a nulidade do auto de infração por erro de sujeição passiva; e, caso não seja esse o entendimento, requer o cancelamento da autuação, haja vista a necessidade de uma estrutura empresarial para atingir o potencial econômico do jogador, a falta de comprovação de benefício econômico do impugnante com a estrutura jurídica desconsiderada pela Autoridade Fiscal, a validade de cessão do direito de imagem, o pagamento pelas empresas e pelo impugnante dos tributos que não foram considerados na autuação.

Repisa que as atividades das empresas seriam inteiramente compatíveis com a disciplina prevista no direito esportivo, tanto no âmbito doméstico como no internacional, ressaltando ainda a criação do Instituto Neymar em prol da comunidade e a inexistência de planejamento tributário.

Pede ainda o cancelamento da multa de ofício de 150%, entendendo não restar comprovada simulação ou intuito doloso na conduta dos envolvidos. Requer todos os meios de prova, inclusive perícia e diligência.

Das impugnações dos responsáveis solidários

Neymar Sport (fls. 8.554/8.654, acompanhada de documentos de fls.8.655/9.787), N&N Consultoria Esportiva e Empresarial LTDA (fls. 9.791/9.892, acompanhada de documentos de fls. 9.893/11.025), Nadine Gonçalves da Silva Santos (fls.11.029/11.129, acompanhada de documentos de fls. 11.130/12.263), N&N Administração de Bens, Participações e Investimentos LTDA (fls. 12.267/12.368, acompanhada de documentos de fls. 12.369/13.505) e Neymar da Silva Santos (fls. 13.509/13.613, acompanhada de documentos de fls.

13.614/14.747) apresentaram, em 09/06/2015, defesas de idêntico teor, apenas alterando a ordem, na peça de defesa, do item intitulado "Da inexistência de responsabilidade solidária".

Em sessão realizada em 04 de Março de 2016, a 20ª Turma da DRJ/RJ julgou a impugnação procedente, conforme decisão assim ementada:

"OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Os rendimentos tributáveis sujeitos à tabela progressiva recebidos pelos contribuintes e seus dependentes indicados na declaração de ajuste devem ser espontaneamente oferecidos à tributação na declaração de ajuste anual.

Na hipótese de apuração pelo Fisco de omissão de rendimentos sujeitos à tabela progressiva, cabe a adição do valor omitido à base de cálculo do imposto, com exigência do crédito tributário correspondente ou ajuste do valor do IRPF a Restituir declarado.

FALTA DE RECOLHIMENTO MENSAL OBRIGATÓRIO (CARNÊ-LEÃO). MULTA ISOLADA. Sujeita-se ao pagamento mensal obrigatório do imposto (carnê-leão) a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País. A falta de recolhimento mensal obrigatório enseja, por expressa determinação legal, a aplicação da multa isolada.

DIREITO DE IMAGEM. O direito à própria imagem não pode ser objeto de alienação ou mesmo de transferência, por ser um direito personalíssimo e vinculado à própria pessoa, ainda que sua utilização, por meio de licença de uso seja possível.

O titular pode autorizar ou licenciar a exploração do uso do direito e não ceder o próprio direito em si. Não pode transferir a titularidade do direito a uma pessoa jurídica, com quem não tem qualquer vínculo, para que ela, como nova titular desse direito, autorize a exploração do seu uso.

O contrato de cessão do próprio direito de imagem para terceiro (diferente do contrato de cessão do uso do direito), para que ele o explore (como se fosse o novo titular desse direito), não pode ser oposto ao Fisco, mormente se não foi objeto de registro público e se constatada fraude, simulação.

JOGADOR DE FUTEBOL. CONTRATO DE EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM CELEBRADO COM O CLUBE. FRAUDE. Conquanto o direito de imagem goze de natureza tipicamente civil, há de ser reconhecida a sua natureza salarial, quando, no caso concreto, a parcela é ajustada em valor que supera o salário nominal do empregado e a entidade desportiva não consegue comprovar a efetiva exploração da imagem contratada com o jogador.

Verificada a desproporcionalidade entre o valor ajustado e o salário do atleta e não sendo possível a comprovação pelo clube da devida exploração da imagem contratada - o que é o objeto central do contrato de licença de uso de imagem - resta evidenciada a fraude na contratação do atleta, artifício usado

para evitar o pagamento integral dos tributos devidos, inclusive com a utilização de interposta empresa prestadora de serviços.

IDENTIFICAÇÃO DO VERDADEIRO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. A autoridade fiscal pode reclassificar receitas apresentadas ao Fisco como auferidas por determinadas empresas em decorrência de contratos intuitupersonae firmados com outras empresas, tratando-as como rendimentos auferidos pela pessoa física, diante da constatação da relação pessoal e direta desta com a situação que constitua o fato gerador do tributo e da apuração de negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

IMPONIBILIDADE AO FISCO DE INSTRUMENTO PARTICULAR NÃO REGISTRADO NO REGISTRO PÚBLICO. O instrumento particular não registrado no registro público não produz efeitos perante terceiros, inclusive o Fisco, não podendo ser oposto a ele para afastar a exigência tributária.

ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO SIMULADO. DESCONSIDERAÇÃO PELO FISCO. Restando comprovado que o contribuinte praticou ato jurídico simulado, com o intuito de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento, impõe-se a desconsideração do ato viciado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É cabível a aplicação da multa qualificada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. A aplicação da multa isolada decorre de descumprimento do dever legal de recolhimento mensal de carnê-leão, não se confundindo com a multa proporcional aplicada sobre o valor do imposto apurado nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexacta.

COMPENSAÇÃO DE DÉBITO DA PESSOA FÍSICA COM CRÉDITO DE PESSOA JURÍDICA. O suposto crédito advindo do pagamento de impostos pela pessoa jurídica não é passível de compensação com débito do sujeito passivo (pessoa física).

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Respondem solidariamente pelo crédito lançado as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, evidenciado na participação direta ou indireta nas operações e no desfrute de seus resultados em caso de fraude.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

RECURSO VOLUNTÁRIO

O contribuinte foi intimado da decisão em 17 de março de 2016 e interpôs recurso voluntário em 18 de abril de 2016, reiterando o que alegou na impugnação, acrescentando, ainda, em pontos objetivos, os seguintes argumentos resumidos (abaixo se inicia do numeral "2" com objetivo de observar a mesma numeração da peça recursal):

2. Pontos cruciais da defesa que merecem atenção inicial dos nobres conselheiros

2.1 Real necessidade de estrutura empresarial para explorar a imagem e apoiar a carreira do atleta

Argumenta que a criação de empresas para gerir tarefas empresariais teria sido necessária para que Neymar Jr. tivesse tempo para se dedicar as suas atividades esportivas.

A Neymar Sport haveria sido criada quando Neymar Jr. tinha 14 anos por exigência do Santos Futebol Clube para representá-lo em relação a sua imagem, a N&N haveria sido criada em 2011 para assessorá-lo em relação a sua carreira e em 2012 haveria sido criada a N&N Administração de Imóveis para cuidar de seus bens.

2.2 Indevida desconconsideração da personalidade jurídica das empresas para atingir o atleta

Destaca que a fiscalização teria alegado confusão patrimonial e desvio de finalidade entre as empresas, critérios de fato presentes no art. 50 do Código Civil, mas cuja aplicação estaria adstrita ao Poder Judiciário. Destaca, ainda, que a fiscalização teria acusado as empresas e seus sócios de serem responsáveis solidários pelo débito fiscal, pois seriam empresas interpostas, mas logo após teria afirmado que estas efetivamente teriam atuado nas operações fraudulentas.

Alega que a DRJ teria afirmado que não houve desconconsideração de personalidade jurídica, mas mera reclassificação de receitas, apesar da fiscalização jamais ter feito essa afirmação.

2.3 Não há prova do benefício do Recorrente com a estrutura que foi desconsiderada

Argumenta que Neymar Jr. não seria sócio de nenhuma das empresas e que não teria recebido nenhum rendimento das mesmas. Sustenta, ainda, que não haveria comprovação do benefício econômico de Neymar Jr., pois todas as receitas teriam sido recebidas pelas empresas, desta forma, não haveria capacidade contributiva a ser atribuída a Neymar Jr.

2.4 Validade da Cessão de Uso de Direitos Econômicos de Imagem

Alega que as autoridades fiscais teriam considerado nulas as cessões de cessão de uso de imagem quando haveria reconhecimento doutrinário e legislativo de tal direito. Cita a MP 690/15 em que haveria disciplina da tributação da exploração do direito de imagem as empresas e art. 129 da Lei 11.196/05 que proibiria o Fisco de desconsiderar a personalidade jurídica no intuito de alcançar indivíduos no caso de exploração empresarial de atividades culturais e artísticas, mesmo as de caráter personalíssimo.

2.5 Irregularidades formais nos contratos não interrompem seus efeitos se convalidados ao longo da execução

Alega que as autoridades fiscais teriam dado mais peso que o aplicável as formalidades contratuais, pois a legislação brasileira disciplina que o acordo de vontade vincula as partes, independentemente de ser escrito ou verbal, de ser assinado por testemunhas ou mesmo se ausentes o registro público ou reconhecimento de firmas.

1º - Suposta Fraude na Cessão de Direito de uso da Imagem do Recorrente para Neymar Sport

Cita o Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direito que, segundo a fiscalização, teria sido antedatado, pois embora datado de 11/05/2006 continha o CNPJ da empresa, o qual só teria sido emitido 22 de Maio de 2006.

A explicação constante do Recurso Voluntário explicita que em 01/04/06 o Santos Futebol Clube se propôs a investir na carreira de Neymar Jr. Uma das condições teria sido de *"apresentar no prazo máximo de 40 (quarenta) dias a partir da assinatura da presente, ou seja, até 10 de maio de 2006, a documentação da empresa detentora dos seus direitos de imagem, com código de atividade econômica principal adequado à essa atividade (CNPJ), cuja empresa deverá figurar como Cedente no mencionado contrato a ser celebrado."*

Alega que, como a Neymar Sport, empresa que viria a se tornar titular dos direitos patrimoniais de imagem de Neymar Jr. ainda não continha o CNPJ, os sócios teriam aguardado até que este foi emitido, em 22 de Maio de 2006, para ser assinado, mantendo-se todavia a data do contrato àquela exigida de 11 de Maio de 2006.

Desta forma, argumenta que o contrato não teria sido antedatado para lesar o fisco, mas simplesmente por um receio de se perder a oportunidade ofertada. Ou seja, não teria havido dolo e lembra que Neymar Jr. teria apenas 14 anos na época.

Argumenta que a cessão de direitos patrimoniais de imagem representaria negócio jurídico válido em substância e forma, mas mesmo que considerado simulado nos termos do art. 167 do Código Civil não seria nulo visto que este mesmo preceituaria que o subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

Os erros nas datas do contrato não teriam intenção de enganar ninguém, eis que nesse ínterim não teria ocorrido qualquer fato gerador de imposto de renda ou qualquer outro tributo.

2º - Suposta Fraude pela N&N ao assinar contrato de consultoria esportiva com o Recorrente

Cita o Instrumento Particular de Contrato de Consultoria Esportiva que, segundo a fiscalização, teria sido antedatado, pois embora datado de 27 de Outubro de 2011 já continha o CNPJ da empresa, o qual só teria sido emitido em 17 de Novembro de 2011.

Alega que, entre 27 de outubro de 2011 e 17 de Novembro de 2011 (22 dias) a N&N teria firmado Acordo para futura transferência de direitos federativos e econômicos de

Neymar Jr. ao Barcelona em 15 de Novembro de 2011. Desta forma, caso considerado nulo, seriam ainda anulados os contratos firmados pela N&N (1) Contrato de empréstimo celebrado com Neymar e Nadine em 15/02/2012; (2) Contrato de Arrendamento de Serviços Profissionais celebrado com o Barcelona em 30/07/2013 e (3) Contrato de empréstimo celebrado com o Barcelona em 06/12/2013.

Argumenta que a empresa já gozaria de personalidade jurídica desde 21 de Setembro de 2011 quando teria levado a registro seus atos constitutivos, portanto, estaria legitimada, assim, a celebrar o contrato. Sustentam que, neste caso as partes teriam inserido no contrato a data em que pretendiam que ele tivesse sido assinado e quando já se sentiam vinculadas mas que por motivos alheios a seu controle (estavam ausentes negociações demoraram mais que o esperado, dependiam da aprovação da diretoria, advogado atrasou) a assinatura teria ocorrido alguns dias depois.

Desta forma, apesar de antedatado, o contrato não poderia ser considerado como fraude visto a ausência de dolo, elemento intrínseco da simulação.

Refuta as alegações da fiscalização de que a variação de dias (22 dias) teria o condão de alterar fatos geradores futuros e considerar nulos estes contratos para fins fiscais, quando a diferença de datas é irrelevante para arrecadação dos tributos. Frisa que as dúvidas levantadas pelo fisco são apenas em relação as datas e não ao conteúdo do contrato que permanecem válidos nos termos do art. 167 do Código Civil.

Desta forma, sustenta que provaria-se que não houve dolo, pois não seria possível identificar quem teria sido enganado no ínterim entre as datas de assinatura e emissão do CNPJ. Alega que alguém que antecipa intencionalmente datas de contrato queira se favorecer dos efeitos jurídicos de data anterior, o que não ficaria comprovado no caso.

2.6 Acusados pagaram tributos que não foram considerados no Auto de Infração

Alega que as autoridades fiscais não consideraram os tributos que já teriam sido pagos pelas empresas solidárias no período. Este posicionamento, que teria sido chancelado pela decisão recorrida, configuraria confisco e promoveria enriquecimento sem causa da União.

2.7 Atividades das empresas são compatíveis com Direito Esportivo

Argumenta que a legislação conferiria ao jogador, através da empresa que o agencia, a negociar sua transferência para o período após o contrato de trabalho, quando se tornaria "free agent".

2.8 Ausência de simulação e de intuito doloso na conduta dos envolvidos

Alega que não estariam presentes nos autos qualquer dos elementos exigidos pela jurisprudência administrativa para a caracterização de simulação: a) falsa aparência a ser desconstituída; b) não haveria benefício econômico de Neymar Jr.; c) o administrador teria aplicado a lei convicto de ser a melhor interpretação; d) não haveria redução tributária; e) haveria vedação expressa para desconsideração de personalidade jurídica neste caso.

2.9 A criação do Instituto Neymar Jr. em prol da comunidade

O Instituto Neymar Jr., projeto com área de 8.400 m² e cujo objetivo seria auxiliar a comunidade carente do Estado de São Paulo, comprovaria que há propósito corporativo para as empresas.

3. Preliminares

3.1 Erro de sujeição passiva

Sustenta que o lançamento teria se baseado na tese de que são personalíssimos e intransferíveis os direitos relacionados aos serviços alegadamente prestados por Neymar Jr. Sendo assim, haveria uma reclassificação dos respectivos rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física. Ou seja, as pessoas jurídicas seriam interpostas, concluindo que os rendimentos deveriam ser redirecionados ao Recorrente. No entanto, Neymar Jr. não teria recebido qualquer rendimento advindo das empresas, ou seja, não seria beneficiário dos rendimentos.

Alega que as autoridades fiscais sustentaram, ainda, simulação e falta de substancia na constituição das empresas envolvidas, no entanto, afirma que a estrutura operacional teria evoluído contando hoje com quase 50 funcionários, prédio dedicado as suas atividades, contabilidade regular e inúmeros contratos.

Desta forma, o lançamento fiscal é nulo pois teria sido imputado erro na eleição do sujeito passivo.

3.2 Nulidade por falta de motivação legal

Afirma que não haveria na descrição do auto de infração indicação de fundamento para desconsideração da personalidade jurídica. A base legal mencionada é genérica em relação a tributação da pessoa física. Não há elementos que permitiriam concluir se a desconsideração decorre do art. 116 do CTN, artigo 50 do Código Civil ou de responsabilidade tributária com base no art. 135 e 137 do CTN.

Defende, desta forma, a nulidade do Auto de Infração por ausência na fundamentação legal e porque estaria fundamentado em regras de caráter genérico.

3.3 Retroatividade Benigna da MP 690/15

Alega, em sede de Recurso Voluntário que, com a edição da Medida Provisória 690/15, a Fazenda Nacional admitiria expressamente a exploração de direito de imagem de celebridades por meio de pessoa jurídica constituída para este fim. Suscita aplicação do artigo 106 do CTN que teria previsto aplicação de lei nova a fato pretérito. Argumenta que embora a MP mencionada não tivesse sido convertida em lei, esta vigorou por 120 dias o que permitiria a aplicação da retroatividade benigna do art. 106 do CTN.

3.4 Nulidade da exigência fiscal sobre receitas que já foram tributadas pela pessoa jurídica

A defesa do contribuinte se insurge contra a impossibilidade de compensação no lançamento fiscal sobre tributos que já teriam sido pagos pelas pessoas jurídicas envolvidas. Argumenta que se a estrutura empresarial foi considerada enganosa e inexistente, seria coerente considerar como indevidos os tributos que teriam sido por estas.

Argumenta que deveria ser exigido no lançamento apenas a parcela não recolhida de tributos cobrados, sob pena de confisco e enriquecimento sem causa do Erário.

Cita precedentes favoráveis do CARF no sentido de que seria possível a compensação/aproveitamento de tributos pagos pela pessoa jurídica pela pessoa física objeto do lançamento.

3.5 Reconhecimento dos tributos pagos em 2014 e 2015 pelas empresas e seus sócios que sofrera a descaracterização pela fiscalização

Alega que, na hipótese de prevalecer o lançamento, todos os rendimentos de 2014 e 2015 que teriam sido pelas empresas e demais acusados também deveriam ser imputados a Neymar Jr.

Considerando que Neymar Jr. teria passado à condição de residente na Espanha a partir de janeiro de 2014, os tributos que teriam sido pagos pelas empresas e sócios em 2014 e 2015 teriam sido recolhidos indevidamente no Brasil, devendo o Fisco brasileiro promover sua restituição. Neste sentido, a defesa do atleta requer que os tributos pagos pela autuação sejam também incluídos na compensação de ofício, caso o lançamento prevaleça.

4. Razões de Mérito

4.1 Propósito Empresarial e Substância das Atividades Desenvolvidas pela Neymar Sport, N&N Consultoria e N&N Administração de Bens

Caracteriza o histórico da Neymar Sport em três principais fases.

A primeira entre 2006 e 2009 relacionada a sua estruturação, a segunda entre 2009 e 2011 marcada pelo crescimento de Neymar Jr. em mercado brasileiro e divulgação da imagem do atleta e a terceira entre 2011 e a presente data em que haveria expansão da imagem do atleta em mercados internacionais.

Como argumento para a falta de substancia, as autoridades fiscais teriam alegado que a Neymar Sport tinha poucos funcionários, já que alguns colaboradores do Santos assessoravam e Neymar Jr.

Neste sentido, argumenta que a participação dos colaboradores do Santos se deu porque na época o Santos deteria 100% do recebimento dos recursos advindos da imagem de Neymar Jr. Com a mudança deste cenário em 2010, os assessores teriam sido contratados e pagos pela Neymar Sport. Alega, ainda, que não necessariamente a quantidade de empregados serviria para avaliar o propósito empresarial da empresa, que as vezes se valeria de terceiros.

Defende que não é possível alegar que em 2006, quando Neymar Jr. tinha apenas 14 anos e nem era jogador profissional ainda, poderia-se presumir que os seus pais já saberiam que seria uma celebridade internacional de futebol e receberia valores milionários por sua imagem.

4.2 Direito de Imagem: evolução cronológica

Argumenta a defesa do atleta que em 01/08/2004 teria assinado seu primeiro contrato com o Santos para atletas em formação.

Em 01/04/2006 teria assinado segundo contrato com o Santos que previa a cessão de imagem de Neymar Jr. ao clube. Tendo em vista que a Neymar Sport já seria

detentora dos direitos de uso da imagem de Neymar Jr., ela teria firmado com o Santos contrato que previa a cessão do uso de imagem até 05/02/2011.

Em 01/04/2009 teria havido celebração de novo contrato de trabalho entre Neymar Jr. e Santos, ocasião em que teria sido reafirmada a cessão de imagem conferida a Neymar Sport.

Ao longo dos próximos anos, teriam sido celebrados aditamentos entre a Neymar Sport e o Santos de modo que a participação da Neymar Sport fosse aumentando até que, em meados de 2013, o vínculo entre Neymar Jr. e o Santos teria sido encerrado.

Ressalta que apesar da autoridade fiscal pretender dar conotação de fraude aos contratos simplesmente porque por vezes utilizaria a expressão "cessão de direito de imagem" e não "cessão de uso de direito de imagem", tal conotação não seria possível conforme art. 107 e 112 do Código Civil que determinariam, respectivamente, que "A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir." e " Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem."

4.3 Cessão de Imagem a pessoa jurídica e condições da cessão

Argumenta que a Constituição Federal e Código Civil amparariam na generalidade a proteção aos direitos pessoais, incluindo o direito de imagem. Essa proteção consideraria os reflexos morais do direito de imagem, caracterizando-os como direitos personalíssimos e invioláveis. Por outro lado, o direito de imagem não se resumiria ao seu aspecto moral, mas também absorveria aspectos econômicos que seriam chamados de patrimoniais que, por sua vez, seriam disponíveis através de transferência, cessão ou licenciamento. Cita a Lei Pelé.

Sustenta, ainda, que a legislação societária e civil autorizaria a criação de empresa individual para exploração do direito de imagem - EIRELI.

Defende que as condições contratuais para exercício do direito de uso seriam questões que emergem da negociação particular entre os contratantes, não cabendo ao Fisco levantar suposições de que a contratação foge do usual ou que deveria ter mais cláusulas. O fato de ter sido cedida a título gratuito não invalida a cessão, pois a vontade das partes teria se dado dentro dos parâmetros legais. Cita precedentes.

4.4 Direito Personalíssimo

Alega que, apesar das autoridades fiscais terem desconsiderado a natureza dos contratos de cessão de uso de imagem por entender que tem caráter personalíssimo, sem execução propriamente pela empresa, mas sim pessoal de Neymar Jr., argumenta que o caráter pessoal seria intrínseco a qualquer prestação de serviço, pois ao se contratar qualquer pessoa jurídica o que se busca, na verdade, seria a atuação do profissional atuante (caráter personalíssimo) mas nem por isso deve-se atribuir o rendimento às pessoas físicas, mas sim às pessoas jurídicas contratadas.

As características constitucionais do direito a imagem de ser personalíssimo e inviolável e ainda aquelas que teriam sido pelo Código Civil - intransmissível e irrenunciável - diriam respeito a imagem de conteúdo moral. Com a evolução do direito entendeu-se que a

imagem, em determinadas situações, também possuiria conteúdo patrimonial sujeito a cessão a terceiros. Neste contexto foi publicada a Lei 11.196/05 regulando em seu art. 129 o tratamento fiscal aplicável a este tipo de contratação.

O objeto do contrato seria a exploração da figura do ídolo, totalmente desconexa de sua atividade profissional, desta forma, não poderiam ser considerados tais rendimentos como de relação de trabalho sem vínculo empregatício.

4.5 Compartilhamento do proveito econômico do uso de Imagem

Alega que a cessão do direito de uso de imagem teria sido subcedida ao Santos em sua totalidade por muitos anos. Desta forma, as autoridades deveriam questionar o Santos que, da mesma forma, foi explorador do direito de imagem de Neymar Jr. a título gratuito.

Este fato justifica o envolvimento de colaboradores do Santos. A medida que o os proveitos da imagem foram sendo deslocados para a Neymar Sport, custos e investimentos foram assumidos pela empresa, que foi crescendo e se aparelhando para tanto.

4.6 Serviço de Publicidade e Diária

Apesar das autoridades fiscais e julgadores de primeira instancia acordarem que os valores recebidos pela Neymar Sport a título de exploração dos direitos de imagem de Neymar Jr. deveriam ser considerados como remuneração de trabalho de publicidade, sustenta a defesa que o seu rendimento de trabalho é pago pelo clube que o contratou, pois sua atividades profissional é jogar futebol. Por isso Neymar Jr. teria recebido remuneração intitulada de "diária" que compensa sua disponibilidade por algumas horas para cumprir com sua obrigação personalíssima (diferente de direito personalíssimo) não desqualificando o acordo de cessão de direito de uso de imagem.

4.7 Remuneração não tem natureza salarial

Sustenta que Neymar Jr. jogava futebol para o Santos e recebia salário nos termos da CLT. É possível verificar que o salário foi aumentando gradativamente ao longo dos anos: 2008 - R\$ 25 mil; 2009 - R\$ 50 mil; 2010 - R\$ 130 mil e 2011 a 2013 - R\$ 200 mil. Desta forma, fica refuta as alegações das autoridades fiscais de que o salário cumpria patamares mínimos para fins de reduzir a carga tributária incidente. Ou seja, não houve redução salarial ou substituição por licença de uso de imagem.

Cita precedentes da Justiça do Trabalho que explicam as situações em que o salário é legítimo e aquelas nos quais os clubes camuflam o pagamento por meio de utilização fraudulenta do instituto do direito de imagem. Destaca o caso de Alexandre "Pato" em que restou entendido que o fato do atleta ter cedido seus direitos de imagem a empresa que sequer é sócio reforça o entendimento de que tais valores não poderiam ser entendidos como complemento a remuneração.

Cita, ainda, entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais quanto a não incidência de contribuições previdenciárias sobre direito de imagem, por reconhecer que não se trata de remuneração.

4.8 Data do Contrato, Registro e Demais formalidade contratuais

a) Data do Contrato vis a vis emissão do CNPJ

Cita alegações das autoridades fiscais que Neymar Jr. teria simulado dois contratos e argumenta que em nenhum momento houve fraude ou dolo pois os contratos refletem a verdadeira intenção das partes.

Sustenta que um descasamento de poucos dias seria resultado de intenção de fraudar o fisco seria absurdo, ainda mais no contrato assinado em 2006, data em que Neymar Jr. tinha apenas 14 anos. Alega que a diferença de datas não caracteriza fraude por três motivos: i) não houve dolo ou intuito de fraude, elementos imprescindíveis para configurar nulidade do negócio jurídico; ii) não há parte prejudicada, pois nenhum dos contraentes do pacto alegou prejuízo; iii) nenhum efeito monetário vantajoso foi produzido no intermim da diferença de dias, nenhum valor foi pago pelo Santos, ou seja, não houve fato gerador de imposto de renda.

Ressalta que para efeitos da Autuação Fiscal que abrange os exercícios de 2011 a 2013 vale o contrato de cessão de direito de uso de imagem assinado em 01/04/2009 sobre o qual não há qualquer questionamento de data.

b) Registro e Reconhecimento de Firmas

Aponta que na decisão recorrida foi indicado que "*O instrumento particular não registrado no registro publico não produz efeitos perante terceiros, inclusive o Fisco, não poder ser oposto a ele para afastar a exigência tributária*".

Neste sentido, alega que a legislação é clara ao prever que o acordo de vontade vincula e obriga as partes independentemente da forma (verbal ou escrita, contrato particular ou escritura publica, com presença de testemunhas ou não) e mesmo se ausentes o registro publico e reconhecimento de firmas. Desta forma, a falta de qualquer destes requisitos não torna os contratos inválidos, considerando que houve acordo de vontade entre as partes e sendo legítimo o objeto de contratação, o negócio jurídico é válido.

4.9 Pré-Acordo com o Barcelona e a Cláusula Penal

Neste tópico a defesa do contribuinte relata os atos que envolveram sua saída do Santos e sua contratação pelo Barcelona, de forma a Argumentar a natureza efetiva dos diferentes pagamentos realizados por tal clube a Neymar Jr. e as empresas.

Argumenta primeiramente que a venda de Neymar Jr. ao Barcelona foi feita pelo Santos, detentor dos direitos federativos sobre o atleta à época.

Após a contratação do jogador profissional em 2009, o Santos renovou o contrato com e Neymar Jr. em agosto de 2011 e, após diversos aditamentos, prorrogou a sua duração até 25/08/2014.

Dentro deste contexto de aprimoramento profissional, Neymar Jr. celebrou contrato com a N&N Consultoria para que fosse desenvolvido um plano de carreira a longo prazo objetivando oportunidades a partir de 2014, quando estaria desvinculado do Santos.

Em novembro de 2011, como não tinha pretensão de renovar o contrato de trabalho após 2014, o Santos concedeu a Neymar Jr. uma autorização - em caráter de exceção ao regulamento da FIFA - para que ele pudesse negociar seus direitos econômicos e federativos

quando encerrasse seu compromisso com o Santos. Ressalta que Neymar Jr. nunca foi penalizado pela FIFA ou CBF.

Desta forma, mediante anuência do Santos, a N&N concedeu uma opção futura ao Barcelona de contratar o jogador quando o seu vínculo com o Santos expirasse.

Cita parecer do responsável pelo Departamento de Governança e Disciplina da FIFA em que este pacifica o direito legítimo da N&N de receber a multa punitiva pelo descumprimento do Barcelona, de acordo com os seguintes argumentos:

a) os pais do jogador seriam seus agentes naturais, podendo atuar de forma individual ou empresarial, hipótese em que a empresa é legítima titular das remunerações negociadas. Deve haver vínculo contratual entre o jogador e tal empresa, como de fato há entre o atleta e a N&N;

b) Não é admitido que um terceiro represente o jogador a título gratuito, mesmo que parente. A remuneração a ser paga pelo clube contratante não observa limite.

c) Não há óbice para que um clube conceda liberação ao jogador para negociar opção de transferência quando se tornar "*free agent*".

Desta forma, foi celebrado em 15/11/2011 entre Barcelona, N&N e Neymar Jr. o acordo cuja opção de contratação futura cuja opção consistia na faculdade do Barcelona adquirir os direitos federativos e econômicos do jogador quando estivesse na condição de "*free agent*".

O acordo previa que o Barcelona deveria pagar a N&N pelo exercício dos direitos futuro a quantia de €40 milhões da seguinte forma: i) €10 milhões como compensação da amortização do empréstimo previsto no contrato firmado entre as partes em 06/12/2011 e ii) €30 milhões em 01/09/2014 momento em que o jogador se tornaria "*free agent*". Caso qualquer das partes descumprisse o acordo deveria pagar à outra parte uma cláusula penal compensatória no valor de €40 milhões.

No entanto, alega que o Barcelona descumpriu o acordo ao entrar em negociações diretamente com o Santos. Sendo assim, em 31/05/2013, o Barcelona adquiriu os direitos federativos e econômicos do jogador pelo valor de €17 milhões, levando a quebra do contrato com a N&N e conseqüente obrigação do Barcelona indenizá-la.

Alega que a cláusula relativa ao seguro de vida ou lesão permanente do atleta é previsão padrão em qualquer contrato de prestação de serviços com esportistas.

Conforme contrato, em 06.12.2011 foi firmado contrato de empréstimo entre Barcelona, N&N e Recorrente. No entendimento do Barcelona, o empréstimo reforçava a obrigação da N&N assumida em contrato e seria um desmotivador para negociação com outros clubes.

Em 24/10/2013 foi pago pelo Barcelona a N&N o valor de €25 milhões e em 04/09/2014 o valor restante de €5 milhões, valores que permaneceram na conta bancária da N&N Consultoria, ou seja, não foram repassados a Neymar Jr.

Sustenta que a natureza indenizatória da cláusula penal paga pelo Barcelona é amplamente admitida como compensação por "perda de chance".

Cita jurisprudência que confirma que *"a teoria da perda de chance visa à responsabilização do agente causador não de um dano emergente, mas de precisamente da perda de se buscar posição mais vantajosa que muito provavelmente se alcançaria, não fosse o ato ilícito praticado."*

Defende que as alegações das autoridades fiscais de inexistência de data na minuta de contrato juntada ao acordo de opção futura, invalidade do empréstimo e suspeita na contratação de apólice de seguro são, em verdade, irrelevantes e acessórios ao acordo principal.

Argumenta que em relação aos pagamentos sob o contrato de trabalho com o Barcelona, o contrato é claro em relação ao valor fixo mensal ou anual e bonificações por assiduidade, performance e sucesso em partidas. Tais valores foram reconhecidos como salário e tributados nos termos da legislação aplicável.

4.10 Pagamentos pelo Barcelona à N&N (Scouting e Agencia) e a N&N Administração de Bens (Imagem Coletiva)

Sustenta o propósito da constituição da empresa N&N Argumentando que a partir de 2011, ano em que Neymar Jr. já tinha 19 anos, este já apresentava repercussão nacional e internacional, sendo necessária atenção a sua carreira, como a venda futura a algum time internacional, assim como atenção às suas atividades publicitárias. Neste contexto, a Neymar Sport não estaria capacitada a atuar em focos tão diversificados sendo necessária a constituição de uma estrutura mais robusta.

A N&N vinha para cumprir o papel de assistir o jogador nas escolhas de clubes, assessorá-lo nas negociações de contratos de trabalho e participar de decisões estratégicas em relação a evolução de sua carreira. Cita como exemplo a contratação de fisioterapeuta e preparador físico, cuja atribuição era levar o desempenho do jogador a níveis superiores aqueles propostos pelo clube.

Em relação a substancia, a defesa do contribuinte refuta as alegações das autoridades fiscais de que a N&N não teria realizado qualquer operação relacionada ao seu objeto social afirmando que executou diversos serviços de consultoria e assessoria vinculados ao esporte e carreira artística de personalidades. Sustenta que a empresa conta, ainda, com aparelhamento e estrutura condizentes com seus negócios e 20 empregados contratados.

Sustenta o propósito e substancia da empresa N&N Administração de Bens Argumentando que esta tem escopo de cuidar dos direitos de imagem coletiva do atleta perante os clubes desportivos e demais bens a ativos geridos pelos sócios.

Argumenta que os direitos de imagem coletiva diferem dos direitos individuais por serem associados a exposição, divulgação e comercialização da marca do clube em associação a um conjunto de jogadores, inclusive mediante o uso de nomes e imagens que suponham relação entre todos.

Tendo em vista o acima, em relação as alegações das autoridades fiscais, confirmadas pelos julgadores de primeira instância, de que os pagamentos pelo Barcelona à empresa N&N Administração de Bens seriam remuneração de trabalho de Neymar Jr., alega que as receitas atribuídas à exploração da imagem coletiva tem natureza comercial.

4.11 Da tributação do empréstimo concedido aos sócios da N&N no montante de €10.000.000 (Dez milhões de Euros)

Alega que são infundadas as ilações que a decisão recorrida tece acerca do empréstimo de €10.000.000 realizado entre o Barcelona e a N&N, bem como o mutuo entre esta empresa e seus sócios, com a finalidade de descaracterizar o negocio jurídico.

Reforça, ainda, que existem documentos comprovando as transações envolvidas, quais sejam: i) credito na conta da N&N em 15/02/2012 de €10.000.000; ii) transferência pela N&N a seus sócios em 17/02/2012 e 26/03/2012 no mesmo valor recebido pelo Barcelona; iii) quitação do contrato de mutuo pelos sócios na conta da N&N em 01/09/2014 e remissão da dívida contraída pela N&N e Barcelona. Destaca ainda que todos os efeitos tributários os das transações foram devidamente reconhecidos e tributos pagos (IOF, ganho de capital, rendimentos de aplicação financeira).

Alega que Neymar Jr. nunca recebeu tal valor e que não cabe a autoridade fiscal avaliar a melhor forma como os sujeitos passivos deveriam realizar seus negócios jurídicos.

5. Da Inaplicabilidade da multa qualificada ao presente caso

5.1 Inexistência de Dolo: Impossibilidade de descaracterizar as empresas envolvidas e a tributação da renda

A defesa reafirma a ausência de dolo e que não há comprovação do mesmo nos autos, sendo portanto inaplicável a multa agravada de 150%. Argumenta que não há nos autos qualquer elemento necessário a caracterização da hipótese de simulação com propósito de enganar o Fisco: i) não há falsa aparência a ser desconstituída; ii) não há benefício econômico do atleta Neymar Jr; iii) não há qualquer divergência entre a vontade interna e a vontade manifestada no negócio; iv) não há redução de carga tributária; v) há vedação expressa para que a fiscalização desconsiderar a pessoa jurídica nesse caso.

5.2 A necessidade de comprovação do ato fraudulento ou simulado

Alega que não há comprovação do dolo dos responsáveis solidários e que a decisão recorrida sustenta a aplicação de multa qualificada pela suposta vantagem fiscal obtida por meio da atual estrutura de negócios. Desta forma, a mera presunção de ocorrência de fraude não pode legitimar a aplicação da multa agravada.

Sustenta que a Neymar Sport foi constituída em 2006 com propósito comercial claro, sendo impossível, à época de sua constituição, alegar que arquitetavam uma estrutura mais benéfica sob a ótica tributária.

Argumenta, ainda, que não cabe qualquer alegação de simulação quanto a constituição e operação das empresas N&N e N&N Administração de Bens.

5.3 Inocorrência de evento simulado, fraude à lei ou conluio

Ressalta que os rendimentos pagos as pessoas jurídicas nunca foram remetidos a pessoa de Neymar Jr., tendo como prova os extratos bancários e sua Declaração de Imposto de Renda que pode ser consultada a qualquer tempo.

Afirma que cabe as autoridades fiscais comprovar a ocorrência do auto fraudulento, o que não ocorre no caso. Tendo em vista a ausência de simulação e fraude pelos envolvidos, não há que se falar em conluio.

6. Da inexistência de responsabilidade solidária

Destaca que as autoridades fiscais atribuíram responsabilidade solidária entre Neymar Jr., seus pais e as três empresas relacionadas com base no art. 124 do CTN, alegando suposto abuso de personalidade jurídica das empresas, suposta vinculação gerencial e coincidência de sócios e administradores, ausência de capacidade operacional, confusão patrimonial e prática de atos fraudulentos.

Ressalta que os argumentos levantados pela fiscalização provam apenas a ligação entre as pessoas envolvidas, jamais simulação, interposição fraudulenta e falta de propósito negocial que autorize tributar uma pessoa física que não é sócia ou se aproveitou do resultado destas empresas.

Adverte que não é possível a desconsideração da personalidade jurídica neste caso, seja com base no art. 50 do Código Civil, seja pela proteção do art. 129 da Lei 11.196/05.

7. Da inexistência de abuso de personalidade jurídica, desvio de finalidade e confusão patrimonial

Alega que as autoridades fiscais verificaram desvio de finalidade pela utilização de pessoa jurídica para fins diversos do previsto em seu ato constitutivo.

Em relação a alegação de desvio de finalidade refuta argumentando que: i) não houve simulação nos contratos; ii) não houve economia tributária; iii) as pessoas jurídicas envolvidas de fato desenvolvem as atividades a que se propõe; iv) a fiscalização desconsiderou o contexto da formação de Neymar Jr. e constituição das empresas; v) a despeito das datas dos contratos, houve um acordo válido entre as partes e vi) não houve premeditação para lesar o fisco.

Em relação a alegação de confusão patrimonial, argumenta que há clara distinção patrimonial entre as pessoas envolvidas e que: i) as empresas possuem contabilidade própria e recolhem seus tributos de acordo com a natureza das atividades desenvolvidas; ii) a fiscalização não aponta vício, falha ou equívoco contábil; iii) a fiscalização não identificou receita omitida ou despesas indevidas; iv) a fiscalização não identificou pagamento de dívidas de Neymar Jr pelas empresas; v) os bens moveis e imóveis foram adquiridos com as receitas oriundas das atividades operacionais das pessoas jurídicas; vi) não foi encontrada irregularidade nas aquisições realizadas pelas pessoas envolvidas e vii) a integralização do capital da N&N e amortização dos empréstimos foram realizada com recursos próprios dos sócios das pessoas jurídicas.

8. Erro na base de cálculo considerada pelas autoridades fiscais na cobrança sobre os valores recebidos de fontes no exterior

Argumenta que caso não haja reforma total da decisão recorrida que seja reconhecida sua reforma parcial no que diz respeito a base de cálculo utilizada no lançamento. Aponta que caso os valores considerados para fins de base de cálculo sejam confirmados como recebidos por pessoa física, que a conversão de valores recebidos do exterior, siga aquela

conforme foi escriturada pelas pessoas jurídicas afastadas, pois foram de fato os valores recebidos. De acordo com a autuação fiscal, a base de cálculo teria superado os valores efetivamente recebidos em mais de R\$ 4 milhões.

9. Impossibilidade de aplicação da multa isolada e multa de ofício sobre a mesma base de cálculo

Alega que a decisão recorrida mantém a exigência de duas multas conforme estabelecido no lançamento: a multa de ofício (150%) sobre os valores recebidos de fontes estrangeiras e a multa isolada (50%) pelo não recolhimento do carnê-leão na competência do recebimento sobre a mesma base de cálculo. Defende que tal prática fere os princípios constitucionais da razoabilidade, do não confisco e proporcionalidade. Invoca a Súmula CARF 105 e precedentes do CARF.

10. Dos pedidos

Ante todo o exposto, requer o contribuinte que sejam acolhidas as preliminares, anulando-se o lançamento.

Adicionalmente, requer seja dado provimento total ao recurso, cancelando-se o lançamento por todas as razões de mérito expostas. Requer, ainda, seja dado provimento ao presente recurso para afastar a multa qualificada de 150% pela ausência de comprovação de simulação, intuito doloso ou abuso do direito. Por fim, protesta pela produção de provas e sustentação oral.

CONTRARRAZÕES

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN foi intimada do recurso voluntário e interpôs contrarrazões em 22/06/2016, adicionando em pontos objetivos, os seguintes argumentos resumidos (abaixo se inicia do numeral "ii" para corresponder às contrarrazões):

II. Das preliminares suscitadas pelo contribuinte

Inicialmente, lembra que a validade dos atos praticados no âmbito do processo administrativo fiscal federal deve ser averiguada consoante o disposto nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972. Ressalta que não se vislumbra o descumprimento de nenhum dos requisitos fixados no citado art. 59. Por outro lado, ressalta que a própria impugnação e o recurso voluntário demonstram que o contribuinte tinha pleno conhecimento de qual era objeto da autuação, tendo se defendido, desde a impugnação, de todos os atos imputados pela Fiscalização.

II.1 – Suporta falta de motivação legal

Ressalta que em vez de se preocupar em afastar as conclusões alcançadas pela autoridade fiscal – e corroboradas pela turma julgadora de primeira instância –, o contribuinte propõe o debate sobre a necessidade de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN, ou a competência exclusiva do Poder Judiciário para desconsiderar a personalidade jurídica de pessoas jurídicas – o que é indiscutível –, ou a possibilidade de aplicar conceitos como “substância econômica” ou “propósito negocial” – que configuram instrumentos consagrados de avaliação da legitimidade de negócios, sendo amplamente aceitos.

Menciona que a autoridade fiscal apontou os fundamentos fáticos e jurídicos da simulação – vale lembrar, há citação expressa do art. 167 do Código Civil –, de modo que mostram-se totalmente impertinentes as alegações de omissão, trazidas pelo contribuinte.

Diante disso, não deve ser imputado vício de omissão à decisão recorrida, uma vez que não restou caracterizada a suposta omissão – que teria provocado o cerceamento do direito de defesa da contribuinte. Assim, mostra-se insubsistente a preliminar suscitada no recurso voluntário, razão pela qual deve ser afastada integralmente.

II.2 – Alegada retroatividade benigna

Argumenta que ainda que se entenda pertinente o pedido do contribuinte, trata-se de questão de mérito, uma vez que precisa ser averiguado se a utilização da pessoa jurídica, para prestar serviços personalíssimos, foi realmente válida. Sustenta que após essa análise, caberia discutir a aplicabilidade do art. 129 da Lei no 11.196, de 2005.

II.3 – Nulidade por negativa de pedido de compensação

Argumenta que não se trata de questão a ser debatida em sede de preliminares, mas após enfrentado o mérito do presente processo administrativo. Com efeito, somente se poderá falar em compensação de tributos pagos pela pessoa jurídica depois de confirmada a legalidade do lançamento. Por outro lado, ainda que se considere cabível o pedido de compensação formulado pelo contribuinte, isso não ocasionaria a nulidade da autuação ou da decisão recorrida.

II.4 – Pedido de restituição de tributos pagos nos anos-calendários de 2014 e 2015

Alega que os anos-calendário 2014 e 2015 não terem sido objeto do lançamento, o pedido formulado pelo contribuinte é incompatível com o rito do presente processo administrativo.

Ademais, a matéria não é tão simples quanto o contribuinte tenta fazer parecer, isto é, uma simples correlação do que foi pago, no Brasil, seria devido na Espanha. Isso porque se o serviço foi prestado a residentes no Brasil, estes fariam a remessa ao prestador residente no exterior, o que ensejaria a cobrança de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRF). Nessa perspectiva, não haveria a restituição direta, como o contribuinte alega que deveria ser reconhecida neste processo administrativo, que, é bom frisar, não trata desse assunto.

III – Alegações genéricas

Alega que são apenas considerações de cunho subjetivo do contribuinte – não a compilação de dados e provas objetivas, que se contraponham aos fatos examinados pela Fiscalização.

III.1 – “Real necessidade de estrutura empresarial”

Argumenta que a autoridade fiscal jamais exigiu que o atleta fosse um exímio administrador ou empresário, assim como não há qualquer colocação no sentido de que deveria ser o próprio atleta o responsável pela gestão de sua carreira.

Ao que parece, o contribuinte tentar desvirtuar o foco da autuação fiscal, que teve como ponto central demonstrar que foram utilizadas pessoas jurídicas meramente formais, mediante contratos com fortes indícios de manipulação de dados, para reduzir a carga tributária incidente sobre os rendimentos auferidos pelo jogador Neymar Jr.

Sustenta que, ao longo do Termo de Descrição dos Fatos - TDF, a autoridade administrativa demonstrou cabalmente que as empresas não possuíam funcionários para desenvolver o objeto social – o que o contribuinte reconhece, ao assumir que fora utilizada a estrutura do Santos; que a inserção das pessoas jurídicas aconteceu de forma casuística – cada uma foi utilizada para um fim específico nas negociações com o Santos ou com o Barcelona; e que havia irregularidades formais e jurídicas nas negociações realizadas pelas pessoas jurídicas, em nome do atleta Neymar Jr.

III.2 – Da suposta desconsideração da personalidade jurídica

Defende que em nenhum momento a pretensão da autoridade fiscal foi aplicar o art. 50 do Código Civil. Confere razão ao contribuinte, quando afirma que o art. 50 do Código Civil é específico para a atuação do Poder Judiciário e que não há pretensão das autoridades fiscais em realizar tal papel.

Sustenta que o caso dos autos retrata a utilização abusiva de pessoas jurídicas no intuito de retirar a incidência tributária da pessoa física (Neymar Jr.) e passá-la para as pessoas jurídicas. Nessas situações, o trabalho das autoridades fazendárias é justamente identificar o verdadeiro sujeito passivo tributário – e não aquele que os contribuintes formalmente elegem, mediante subterfúgios artificiais e, no caso dos autos, fraudulentos.

Para isso, não é necessário que a autoridade fiscal decrete a desconsideração da personalidade jurídica, cabendo a ela apenas indicar o verdadeiro contribuinte e, no máximo, os responsáveis solidários. Esse entendimento encontra respaldo na jurisprudência do CARF, que tem privilegiado a substância sobre a forma, ao contrário da contribuinte, que pretende que seja dada prevalência aos aspectos meramente formais.

III.3 – Não há prova do benefício de Neymar Jr.

Alega ser inacreditável que o contribuinte alegue que as pessoas jurídicas interpostas não ofereceram nenhum benefício econômico ao atleta.

Sustenta que são justamente esses elementos que demonstram o absurdo de se imaginar que o atleta não teve nenhum proveito econômico. Exemplifica citando o iate adquirido por R\$ 15 milhões, que consta do ativo não-circulante da Neymar Sport.

Com efeito, para que a tese da defesa do contribuinte fizesse sentido, ter-se-ia que vislumbrar a seguinte situação: a maior parte do potencial econômico do jogador foi transferida a terceiros, gratuitamente, sem qualquer vantagem ao jogador, situação que permanecera até a presente data. Frisa que o proveito econômico se encontra justamente na redução significativa da carga tributária que o Neymar Jr. conseguiu, ao interpor diversas pessoas jurídicas para receber rendimentos que são de sua titularidade.

III.4 – Validade da Cessão de uso

Sustenta que a nulidade apontada pela autoridade fiscal é fundamentada nas evidências de que houve manipulação das datas dos contratos celebrados pelas pessoas jurídicas Neymar Sport e N&N Consultoria.

Além disso, há diversos indícios de que as pessoas jurídicas não desenvolviam a exploração de direito de imagem, seja porque não tinham estrutura para realizar tal atividade empresarial, seja porque houve caracterização de pagamento de verba salarial sob a denominação de “direito de imagem”.

III.5 – Acusados pagaram tributos

Alega que o fato de as pessoas jurídicas terem recolhido tributo não apaga a existência de simulação, fato que está sendo objeto de inquérito e investigação por autoridades brasileiras e espanholas.

Acredita ser despropositada a alegação de confisco, levantada pelo contribuinte, visto que tal inconformismo centra-se na aplicação da multa qualificada de 150%. Ressalta que o princípio da vedação ao confisco coíbe a utilização de tributos de maneira tão exacerbada que implique efeito confiscatório.

Entretanto, não há como estender esse raciocínio às penalidades, que visam reprimir condutas indesejadas ou compensar prejuízos causados.

III.6 – Atividade compatíveis com o Direito Esportivo

Reconhece-se que os conceitos de *free agent*, imagem individual, imagem coletiva, direitos federativos e econômicos, abordados no Termo de Verificação Fiscal, podem ter denotação específica no Direito Esportivo.

Contudo, alega que o contribuinte esqueceu-se de correlacionar a importância do direito econômico a todo o contexto da operação de transferência do jogador Neymar Jr. ao Barcelona. Por exemplo, ao mencionar a autorização do Santos, datada de 08/11/2011, alega que a defesa não mencionou que o próprio signatário da carta acusa o jogador Neymar Jr. e seus representantes de terem perpetrado uma negociação às escondidas com o Barcelona.

Alega que a autoridade fiscal não afirma que os direitos econômicos associados aos atletas *free agent* não são valiosos e objeto de intensa negociação, mas questiona o arranjo societário, com pessoas jurídicas sem substância, montado para direcionar o valor de 40 milhões de euros para a pessoa jurídica. Frisa que a N&N Consultoria – empresa que aparece como parte no contrato relacionado ao direito econômico “*free agent*” – não possuía sequer capital social integralizado à época da negociação com o Barcelona.

IV – Da omissão de receitas referente ao direito de imagem

Analisa, primeiramente, a situação da Neymar Sport. Posteriormente, passar-se-á ao exame da N&N Administração de Bens, que foi inserida nas operações do Grupo Neymar após a transferência do jogador para o Barcelona.

IV.1 – Negócios envolvendo a Neymar Sport

Defende ser fundamental averiguar os aspectos indicados pela autoridade fiscal que serviram para desqualificar a Neymar Sport como beneficiária juridicamente válida dos recursos referentes a direito de imagem.

IV.1.1 – Cessão de uso de direito de imagem

No presente tópico, serão examinados os problemas encontrados pela autoridade fiscal, após analisar os documentos relativos à cessão de direito de uso de imagem, em favor da Neymar Sport e, posteriormente, em favor do Santos Futebol Clube.

IV.1.1.1 – Divergência entre datas

Primeiramente, avalia se a cessão de uso dos direitos de imagem do jogador Neymar Jr., para a Neymar Sport, pode ser considerada juridicamente válida.

O ponto de partida da Fiscalização foi o contrato firmado, em 10/05/2006, entre a Neymar Sport e o Santos, no qual a Neymar Sport aparece como cedente e o clube figura como cessionário. Nesse contexto, o pressuposto básico do referido contrato é que o jogador Neymar Jr. tenha transferido, anteriormente, o direito de uso de imagem à Neymar Sport. Com efeito, a Neymar Sport somente poderia ceder os direitos de imagem ao Santos caso tais direitos já tivessem sido transferidos à aludida pessoa jurídica.

A autoridade fiscal intimou a Neymar Sport, em diversas oportunidades, a fim de Argumentar essa questão. Mais precisamente, a Fiscalização procurou saber se a Neymar Sport teria firmado outro contrato de cessão de “direito de imagem”, distinto daquele contrato celebrado em 01/04/2009.

Caso houvesse outro acordo para a cessão desses direitos, poderia haver justificativa para a existência do contrato de cessão dos referidos direitos com o Santos, em 10/05/2006.

Contudo, em todas as oportunidades em que respondeu aos questionamentos da autoridade fiscal, a Neymar Sport sempre afirmou que “não existe outro contrato anterior de Cessão de Imagem firmado com o atleta Neymar da Silva Santos Junior”. Assim, partindo da afirmação da própria Neymar Sport, a autoridade fiscal concluiu que esta pessoa jurídica somente adquiriu os “direitos de imagem” do jogador em 01/04/2009, ou seja, 3 anos após a data em que afirma ter cedido ao Santos os mesmos “direitos de imagem”.

Alega que o primeiro contrato de cessão de uso de direito de imagem do jogador Neymar Jr., no qual este figura como cedente e a Neymar Sport como cessionária (fls. 7501-7502) somente foi apresentado em sede de impugnação.

Ao examinar o documento, fica claro que a Neymar Sport recebeu o direito de uso de imagem um dia após ter cedido o referido direito ao Santos.

Alega confusão nas cessões de uso de direito de imagem do atleta, e destaca que o CNPJ da Neymar Sport consta do documento produzido em 11/05/2006, porém, conforme destacado pela autoridade fiscal, a referida empresa somente adquiriu o seu número de CNPJ em 22/05/2006. Alega que, por isso, houve manipulação de dados no citado documento, o que implica a sua nulidade, nos termos do inciso III do § 1º do art. 167 do Código Civil.

Destaca que, ao contrário do alegado pelo contribuinte, o contrato firmado com o Santos, em 10/05/2006, previa o pagamento do montante de R\$ 1.780.333,30, a título de cessão dos direitos de imagem. Nesse ponto, lembra que o contribuinte enfatiza que não teria havido a intenção de lesar o Fisco, assim como o atleta e o seus pais eram pessoas “simples” e que não tiveram nenhuma vantagem financeira direta naquele momento. Questiona, desta forma, o pagamento de quase R\$ 1,8 milhões de reais.

IV.1.1.2 – Clausulas do contrato com a Neymar Sport celebrado em 01/04/2009

Aponta que o contribuinte considera que o contrato firmado entre a Neymar Sport e o jogador Neymar Jr., em 01/04/2009, representaria uma “ratificação” do contrato firmado entre o jogador e a citada empresa em 11/05/2006. Sustenta que, ainda que se admita essa tese como verdadeira, acredita ser conveniente analisar alguns pontos do contrato, celebrado em 01/04/2009, indicados pela autoridade fiscal como problemáticos.

Assinala com ponto principal que não há nenhum tipo de limitação ou previsão de obrigações para o cedente e a cessionária: o objetivo era simplesmente permitir que a Neymar Sport usufruísse dos resultados econômicos provenientes da exploração de direitos de imagem, sem a menor preocupação da extensão da cessão de direitos e, ainda, de forma gratuita.

Ressalta que a Fiscalização entendeu que a gratuidade do contrato é importante porque o jogador Neymar Jr. assumiu diversas obrigações relacionadas à sua imagem, em contratos posteriores, sem que houvesse a previsão de qualquer pagamento, pela Neymar Sport, como remuneração pelos serviços personalíssimos prestados pelo atleta.

Considera que como Neymar Jr. não figurava como sócio da Neymar Sport, é possível identificar um claro abuso na constituição da pessoa jurídica porque, ainda que se admita a possibilidade de um direito personalíssimo ser explorado por meio de uma pessoa jurídica, é completamente desarrazoado e desproporcional o titular do direito de imagem (atleta) não receber nenhum proveito econômico da exploração desse direito.

Alega que a distribuição do resultado da exploração do direito de imagem, quando se utiliza a pessoa jurídica, deveria vir na forma de dividendos – quando o atleta aparece como sócio da pessoa jurídica – ou, pelo menos, mediante a estipulação de uma remuneração paga pela pessoa jurídica em favor do atleta. Aponta, contudo, nada disso aconteceu, visto que o jogador Neymar Jr. não era acionista da Neymar Sport – portanto, não teria direito a receber dividendos –, tampouco fora estipulado, no contrato de cessão de direito de imagem, qualquer forma de remuneração em benefício do atleta.

Entende que a exploração do direito de imagem tem conteúdo econômico, sendo mais natural a atribuição de um valor para realizar a cessão de uso de tal direito. Nesse cenário, o cedente receberia a contrapartida pelo uso do seu direito de imagem no momento da cessão, em vez de perceber retribuição financeira ao longo do tempo – via dividendos ou outra forma de remuneração.

Por fim, considera necessário que a cessão seja por prazo determinado, para que a cessão não se torne desproporcional. Acredita que ceder o direito de uso, por prazo indeterminado, significaria oportunizar ao cessionário a perspectiva de auferir vantagem patrimonial muito superior sem limites e, o que é mais grave, mediante a exploração de um direito personalíssimo da pessoa física cedente.

Conclui que a formatação jurídica escolhida pelo jogador Neymar Jr. e seus pais implicaria a exclusão do atleta da participação dos resultados obtidos pela Neymar Sport, configurando a ausência de propósito negocial mencionada pela autoridade fiscal, isto é, o negócio foi realizado de uma maneira que destoava do que se poderia esperar de uma prática comercial normal.

Afirma que a cessão de direitos de imagem do jogador Neymar Jr., em favor da Neymar Sport, não pode ser considerada como adequada ou usual, se levarmos em conta padrões de mercado. A não ser que se considere normal ou aceitável, em um negócio feito em condições de livre mercado, que o titular do direito a ser explorado o transfira, em favor de terceiros, gratuitamente sem qualquer expectativa de retorno financeiro.

Aponta que a única explicação para a forma pela qual realizou-se a cessão do direito de imagem, em favor de terceiros e gratuitamente, é o fato de os beneficiários de direito – ou seja, os acionistas da Neymar Sport – serem os pais do jogador Neymar Jr. Daí porque a autoridade fiscal ressaltou o elemento “partes relacionadas” ou “operação intragrupo”, no Termo de Verificação Fiscal.

Aponta que a situação dos autos não retrata uma EIRELI, mas uma sociedade empresária que recebeu, gratuitamente, a prerrogativa de explorar os direitos de imagem de um jogador de futebol, sem que este jogador seja sócio da pessoa jurídica.

Menciona que o art. 87-A da Lei nº 9.615, de 1998 (Lei Pelé), autorizou a cessão de direito de imagem de atletas, porém, destaca que a norma traz como requisitos da cessão a “fixação de direitos, deveres e condições” distintas do contrato de trabalho, devendo existir, portanto, deveres e obrigações específicos para o contrato de cessão de direito de imagem.

Alega que é precisamente nesse aspecto que os contratos firmados pelo contribuinte com a Neymar Sport mostram-se incompatíveis com a regulamentação do art. 87-A da Lei nº 9.615, de 1998, pois a cessão de direito de imagem, em favor da Neymar Sport, não apresenta a estipulação de direitos e deveres para as partes.

A Alega que cabe, sim, às autoridades fazendárias questionarem aspectos incomuns ou suspeitos nos negócios realizados pelos contribuintes.

Argumenta que os procedimentos de investigação e averiguação dos fatos consistem, precisamente, na atividade fim da Administração Tributária, alega que pensar de forma diferente seria atribuir presunção de veracidade aos atos praticados pelos contribuintes, sob a justificativa de que se trataria de “liberdade de escolha” ou “autonomia gerencial”.

Aponta, ainda, que a exigência de previsão, no contrato de cessão de direitos de imagem, das atribuições, obrigações, direitos e deveres das partes é uma decorrência da legislação brasileira.

Por fim, Argumenta que a Fiscalização não questiona a necessidade de um atleta de alto nível delegar funções burocráticas a outra pessoa, seja física ou jurídica. Alega que o questionamento da autoridade fiscal está centrado no fato de o jogador Neymar Jr. ter cedido um direito patrimonial potencialmente valioso – o direito de uso de sua imagem – sem exigir nenhuma contraprestação do cessionário.

IV.1.2 – Inexistência de estrutura empresarial da Neymar Sport

Destaca que a autoridade fiscal resalta que a Neymar Sport não contava com estrutura empresarial para desempenhar a exploração do direito de imagem do jogador Neymar Jr., o que demonstraria a artificialidade da referida pessoa jurídica.

Alega que, no ano-calendário de 2011, a citada pessoa jurídica não tinha contratado nenhum profissional na área de marketing ou publicidade. Não obstante ter firmado diversos contratos de publicidade, que tinham por objeto o direito de uso da imagem do atleta.

Argumenta que a Neymar Sport confessou que a gestão dos contratos de publicidade era desenvolvida, à época, por funcionários contratados pelo Santos. Trata-se de mais um indício da artificialidade da Neymar Sport: a atividade de gestão da carreira do jogador Neymar Jr. ficou a cargo de um grupo de funcionários do Santos FUTEBOL CLUBE.

Aponta que a busca por patrocinadores e contratos de publicidade, atividade intimamente ligada à exploração do direito de imagem do atleta Neymar Jr., não foi desempenhado diretamente pela Neymar Sport – como era de se esperar. Conclui que, na realidade, a Neymar Sport se comportou como titular do direito de exploração da imagem do atleta apenas no que diz respeito ao recebimento dos valores, enquanto todo o ônus de buscar os contratos de publicidade e patrocinadores foi delegada a funcionários do Santos FUTEBOL CLUBE.

Destaca que a autoridade responsável pelo lançamento elenca como prova a participação do Sr. EDUARDO MUSA e da Sra. GABRIELA POZZI, como testemunhas, em dezenas de contratos publicitários fechados pelo jogador Neymar Jr. Relembra que estas pessoas ainda aparecem como responsáveis pelo recebimento de notificações ou comunicações, referentes a diversos contratos publicitários.

Indica que a citada pessoa jurídica contava com dois seguranças, em seu quadro de funcionários – e apenas esses dois seguranças. De acordo com o noticiado pela autoridade fiscal, “até o ano-calendário de 2013 a Neymar Sport não possuía nenhum funcionário dotado de condições técnicas para as atribuições que um gestor de imagem exige”.

Desse modo, evidencia a incompatibilidade entre o aspecto formal da Neymar Sport – que no “papel” figurava como responsável pela exploração do direito de imagem – e o aspecto material, ou seja, a inexistência de atividades operacionais da citada pessoa jurídica, voltadas para a consecução de contratos ou patrocínio vinculados à imagem do atleta Neymar Jr.

Diante de todo o exposto, concorda com a autoridade fiscal, quando afirma que “a Neymar Sport não é uma empresa que efetivamente gere (ou geria) a imagem do atleta, mas, uma pessoa jurídica criada com o único propósito de economia tributária”.

Afirma que os elementos indicados acima – irregularidades no contrato de direito de imagem, gratuidade da cessão, estrutura da empresa – demonstram que a Neymar Sport não pode ser considerada uma pessoa jurídica constituída legitimamente para exercer a função de exploradora dos direitos de imagem do Neymar Jr.

IV.1.3 – Suposta incapacidade econômica da Neymar Sport para remunerar Neymar Jr.

Relembra que, segundo a defesa do contribuinte, a Neymar Sport cedeu 100% do direito de imagem do jogador Neymar Jr. ao Santos, sendo que este clube teria ficado, por vários anos, com todo o aproveitamento econômico da exploração do aludido direito. A seguir, o contribuinte argumenta que não seria possível “a Neymar Sport remunerar o atleta nesse período em que tampouco ela recebia recursos pela exploração da imagem!”.

Acrescenta, ainda, que o estranho ou desarrazoado seria a Neymar Sport remunerar o atleta, diante dessas condições. Essa parece ser a perspectiva do negócio, para o

contribuinte: a cessão gratuita é válida e a Neymar Sport não tinha como remunerar o jogador, já que sub-cedeu / sub-licenciou o direito para o Santos.

Indica que o problema na tese do contribuinte é que a sub-cessão ao Santos não foi gratuita, conforme se verifica na cláusula sexta do “Instrumento Particular de Cessão de Uso de Imagem” (fl. 7503-7507). Aponta que o cessionário (Santos) se compromete a pagar à cedente (Neymar Sport) o valor total de R\$ 1.780.333,30 (um milhão, setecentos e oitenta mil, trezentos e trinta e três reais e trinta centavos). Daí porque não faria sentido a alegação do contribuinte de que a Neymar Sport não tinha condições de remunerar o jogador Neymar Jr.

Por outro lado, avalia a argumentação relativa à evolução da estrutura da Neymar Sport também como improcedente. Segundo o contribuinte, a Neymar Sport foi crescendo conforme passou a deter participação na exploração do direito de imagem do atleta. O problema é que, no período objeto da fiscalização (2010 a 2013), a Neymar Sport possuía somente 2 empregados, contratados para desempenhar a função de segurança – informação extraída das GFIP e não contestadas pelo contribuinte. Não vislumbra como essa equipe poderia ser enquadrada como “crescimento e aparelhamento” da Neymar Sport, a fim de desenvolver o seu objeto social.

IV.1.4 – Análise dos contratos firmados com o Santos Futebol Clube

Aponta que o contribuinte alega que a autoridade fiscal não teria afirmado que os valores pagos a título de direito de imagem possuem natureza salarial, dando a entender que esse tema foi uma inovação da turma julgadora de primeira instância.

Ao suscitar esse argumento, o contribuinte teria tentado imputar à decisão recorrida um vício que provocaria a sua nulidade, vale dizer, uma suposta mudança de critério jurídico. Entretanto, em suas contrarrazões a PGFN sustenta que não merece prosperar tal alegação. Transcreve os trechos das fls. 7133-7134, 7143 e 7147-7148 do Termo de Verificação Fiscal em que constam as alegações da fiscalização em relação a natureza salarial do direito de imagem.

Alega que a segunda questão abordada pelo contribuinte para afastar a constatação da autoridade fazendária, no tocante à disparidade entre os valores referentes a direito de imagem e a verba nomeadamente salarial, foi a apresentação de um quadro, no qual ilustrava a evolução salarial do jogador no Santos, assim não faria sentido as autoridades fiscais questionarem os pagamentos feitos ao jogador Neymar Jr., pelo Santos, haja vista o salário do atleta ter sido majorado em 1.000%, em menos de 5 anos, chegando ao patamar de R\$ 200 mil mensais.

Aponta os motivos que levaram a autoridade fiscal afirmar que os valores pagos pelos Santos, a título de direito de imagem, consistem em verba salarial:

a) Geralmente, os atletas de futebol recebem parte da remuneração como salário, propriamente dito, e outra parcela como “direitos de imagem”;

b) Quando os clubes e atletas definem que a maior parte da remuneração será feita via “direitos de imagem”, a grande vantagem para os clubes é escapar dos encargos trabalhistas e previdenciários.

c) Os atletas acabam constituindo pessoas jurídicas com a finalidade específica de atribuir a estas o recebimento dos citados “direitos de imagem”. A vantagem notória para os jogadores de futebol é ter uma tributação menos onerosa, se comparada à carga tributária incidente sobre os rendimentos percebidos por pessoas físicas.

Sustenta que esse foi o contexto que provavelmente norteou o acordo celebrado entre o Santos e a Neymar Sport, em 10/05/2006. Aponta que o problema é que o citado contrato possui um vício insuperável, qual seja: no momento em que foi celebrado (10/05/2006), a Neymar Sport não era titular do direito de uso da imagem do jogador Neymar Jr., pois o primeiro contrato de cessão de uso de direito de imagem, em favor da Neymar Sport, somente foi assinado em 11/05/2006. Sendo assim, todos os pagamentos feitos pelo Santos seriam para a pessoa física, Neymar Jr.

Aponta, ainda a questão da manipulação das datas dos contratos, reforçando que não pode ser aceita a Neymar Sport como titular do direito de uso de imagem do jogador Neymar Jr.

Apesar de tudo isso, argumenta que ainda que se entenda que a cessão de direitos transcorreu normalmente e sem vícios, passa-se a analisar as cláusulas contratuais.

Clausula Terceira - aponta que demonstra a presença de **subordinação** do ATLETA à vontade do Santos, visto que o jogador deve atender a uma série de exigências e compromissos diretamente relacionadas às atividades do clube. Dentre essas obrigações, destaca-se a necessidade de o ATLETA utilizar o **uniforme oficial do Santos ou qualquer outro que o seja dos patrocinadores do clube** – o que é atribuição típica de um empregado.

Alega que não houve comprovação da exploração do direito de imagem do atleta, pois ao ser intimado o Santos encaminhou material que, a seu ver, nada tendo a ver com a exploração comercial da imagem do atleta Neymar Júnior.”.

Aponta que este é o primeiro indício de que houve a interposição de uma pessoa jurídica (Neymar Sport), para fins de recebimento dos valores a título de “direito de imagem”, na tentativa de burlar os encargos trabalhistas, fiscais e previdenciários.

Argumenta que o atleta concorda com esse arranjo, mesmo perdendo direitos trabalhistas, por causa da vantagem tributária.

Clausula Sexta - Aponta que a remuneração ocorreria de forma sistemática, mensal e com valores fixos – outro indicativo que remete a uma relação empregatícia.

Argumenta que, em 05/02/2010, foi celebrado outro contrato entre a Neymar Sport e o Santos, por meio do qual a Neymar Sport passaria a deter 50% do resultado da exploração dos direitos de imagem. Como contrapartida, o Santos concordou em pagar o montante de R\$4.709.687,00, em parcelas fixas mensais. Novamente, destaca que a remuneração do direito de imagem seguia uma sistemática típica de pagamento de salário.

Observa que, em 19/08/2010, houve novo contrato firmado entre Santos e Neymar Sport, que teria passado a prever, expressamente, o pagamento de valores fixos independentemente do resultado obtido com a cessão dos direitos de uso da imagem do atleta a terceiros. Alega que a forma encontrada para conceder os aumentos salariais foi a concessão de mais verbas sob a denominação de “direito de imagem”, o que é facilmente percebido, quando se analisa os termos estipulados.

Por sua vez, em 07/11/2011, é celebrado outro contrato, que, segundo as contrarrazões, revela uma típica relação laboral apesar da renegociação tratar de pagamentos a título de exploração de direito de imagem do atleta. Verifica que foi estipulada uma

remuneração desvinculada da exploração do direito de imagem do jogador Neymar Jr., visto que ela seria paga “sem prejuízo da partilha de resultados” referentes à exploração do direito de imagem.

Por fim, destaca o contrato firmado, entre o Santos e o jogador Neymar Jr., em 21/12/2011, do qual a autoridade fiscal chama a atenção para o que alega ser indícios de que havia a intenção de trocar salário por “direito de imagem”, pois este teria renunciado a um aumento de salário em prol de aumento em sua remuneração de imagem, que seria entregue a Neymar Sport.

IV.1.4.1 – Desproporção entre a remuneração de direito de imagem e salário

Alega que Neymar Jr. e nem o Santos lograram explicar porque o clube, na qualidade de cessionário do direito de imagem, ficou com parcela significativamente menor do que aquela paga à Neymar Sport e a desproporção dos valores pagos a título de salário e direito de imagem.

IV.1.5 – Caracterização como rendimento salarial: inaplicabilidade do art. 129 da Lei no 11.196, de 2005

Afirma que, após examinar as cláusulas contratuais dos acordos afirmados entre o Santos e o jogador Neymar Jr., assim como o acordo entre o Santos e a Neymar Sport, fica evidente que existe uma relação tipicamente de trabalho, presentes os elementos: pessoalidade, não-eventualidade, onerosidade e subordinação.

Adicionalmente, salienta que a Neymar Sport, durante quase todo o período objeto de fiscalização, não possuía estrutura empresarial para explorar o direito de imagem do atleta.

Cita a norma prevista no art. 31 da Lei nº 9.615, de 1998, que trata especificamente da definição de “salário” na prática desportiva, e conclui que os valores recebidos pela Neymar Sport, a título de prestação de serviço de direito de imagem, constituem típica remuneração de natureza salarial, paga em virtude do vínculo empregatício firmado entre o jogador Neymar Jr. e o Santos. Com efeito, essas verbas possuem todas as características de uma gratificação ou prêmio.

No tocante ao art. 129 da Lei 11.196/05, afirma que o contribuinte defende a tese de que tal norma legitimaria a contratação de serviços intelectuais, mesmo que de cunho personalíssimo, por meio de pessoas jurídicas, como se o art. 129 autorizasse e legalizasse toda e qualquer prestação de serviço, permitindo que as empresas utilizem indiscriminadamente essa forma de contratação.

Afirma que a Lei veio para confirmar a legalidade da contratação de prestadores de serviço, desde que o trabalho não seja realizado na forma do artigo 3º da CLT. Caracterizada uma relação de emprego, nada muda, a fiscalização deverá efetuar a cobrança das contribuições previdenciárias e a Justiça do Trabalho reconhecer os direitos trabalhistas decorrentes - Neste sentido, cita entrevista do Presidente do TST, senhor Ministro Vantuil Abdala, ao Valor Econômico.

Cita jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho que corroboraria o entendimento de que o artigo 129 da Lei 11.196, de 2005, não teve o condão de legalizar toda e qualquer prestação de serviço por meio de pessoa jurídica, ficando a salvo a relação de emprego.

Reforça que a norma do art. 129 da Lei 11.196, de 2005, não autoriza a prestação de serviços com as típicas características da relação de emprego por meio da interposição de pessoas jurídicas. Até mesmo para os fins fiscais e previdenciários propugnados pela norma, ela apenas incidiria quando se estivesse diante de verdadeiros profissionais autônomos que prestem serviços personalíssimos, mas desde que não exista subordinação, por qualquer de suas dimensões, e que não exista a chamada não eventualidade.

Por essas razões, sustenta que não incide a regra contida no art. 129 da Lei 11.196, 2005, ao caso dos autos.

IV.2 – Negócios envolvendo a N&N Administração de Bens

No tocante à N&N Administração de Bens, relembra que a acusação fiscal aponta para a utilização desta pessoa jurídica para os mesmos fins identificados em relação à Neymar Sport, qual seja: receber a remuneração a título de direito de imagem por intermédio de uma pessoa jurídica, a qual está submetida ao regime do lucro presumido.

Sustenta que, desta forma, o contribuinte pretendia manter a estrutura tributária mais benéfica, ao escapar das regras de tributação da renda das pessoas físicas e apurar os seus ganhos na sistemática do lucro presumido.

Relembra a cronologia dos contratos:

a) 31/05/2013 - Acordo entre o Santos, o Barcelona e o Neymar Jr., para a transferência do atleta ao clube espanhol.

b) 01/06/2013 (sábado) - Acordo entre Neymar Sport, então detentora do direito de uso de imagem do atleta, e N&N ADMINISTRAÇÃO transferiu para a N&N ADMINISTRAÇÃO uma parte do direito de uso de imagem do atleta, denominada “imagem coletiva”.

c) 03/06/2013 (segunda-feira) - Contrato entre o Barcelona e a N&N ADMINISTRAÇÃO em relação a exploração dos direitos de imagem coletiva do atleta.

Alega evidência sobre a transferência formal de parte das receitas de direito de imagem à N&N Administração de Bens demonstrando a utilização meramente artificial da empresa, a qual conseguiu firmar um contrato para exploração de direito de imagem, com o Barcelona, logo no primeiro dia útil após ter sido contemplada como cessionária do referido direito.

Argumenta que a Neymar Sport adotava o regime do lucro presumido e que no ano-calendário de 2012, obteve faturamento anual de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), limite legal para o aproveitamento do regime do lucro presumido. Alega que, considerando que o atleta seria transferido pro Barcelona, a empresa tinha expectativa no aumento do faturamento, assim, para manter a situação fiscal vantajosa, o Grupo Neymar optou por direcionar para a N&N Administração de Bens parte da remuneração devida a título de direito de imagem, mantendo as duas no regime do lucro presumido e, com isso, permanecendo com a carga tributária menos onerosa.

Alega que trata-se de planejamento tributário conhecido que realiza uso abusivo de pessoas jurídicas, privilegiando a forma sobre a substância. Com efeito, a mesma

atividade empresarial é desenvolvida por pessoas jurídicas formalmente distintas, mas que representam, em essência, uma única entidade ou pessoa – o controlador do grupo.

Chama a atenção para o fato de o objeto social da N&N Administração de Bens não prever a exploração de direito de imagem.

E, assim como verificado na Neymar Sport, reforça que a autoridade fazendária constatou que a N&N Administração de Bens não detinha estrutura empresarial para desempenhar a exploração do direito de imagem.

Cita a GFIP da empresa, relativa ao ano-calendário 2013, em que constava apenas um único funcionário contratado.

Destaca a tabela elaborada pela autoridade fiscal que demonstraria que o acerto envolvendo o Barcelona e a N&N Administração de Bens resultou em uma remuneração, em favor desta pessoa jurídica, de 17,65% dos rendimentos auferidos pelo atleta Neymar Jr.

Sustenta que não houve qualquer preocupação no sentido de destinar à N&N Administração de Bens apenas rendimentos relacionados à pretensa exploração de direito de imagem do jogador. Com efeito, os 17,65% recairiam sobre todos valores auferidos pelo jogador Neymar Jr., mesmo que não dissessem respeito à sua imagem, tais como: prêmios por campeonatos eventualmente vencidos pelo Barcelona, prêmio por ser eleito melhor jogador da FIFA, salário, “luvas”, etc. Isso afastaria qualquer alegação de que a N&N Administração de Bens estaria recebendo pela exploração de direitos de imagem do jogador Neymar Jr.

V – Da Omissão de receitas referentes à transferência do jogador ao clube espanhol Barcelona

Menciona que a terceira parte da autuação fiscal diz respeito à transferência do jogador Neymar Jr. para o clube espanhol Barcelona.

a) 27/04/2011 - Contrato firmado entre o Neymar Jr. e a N&N Consultoria, cujo objeto seria a consultoria esportiva, planejamento e otimização da carreira desportiva de atleta profissional. Destaca que o protocolo do contrato social da N&N Consultoria ocorreu somente em 18/10/2011.

b) 27/10/2011 - Novo contrato firmado entre o Neymar Jr. e a N&N Consultoria, cujo objeto seria o mesmo do anterior.

*Ressalta que neste contrato já consta o CNPJ da N&N Consultoria, apesar deste só ter sido emitido em 17/11/2011.

c) 10/11/2011 - Aditamento ao contrato celebrado em 27/10/2011 em que o atleta concede à N&N Consultoria o direito de receber (diretamente do clube europeu que viesse a ser aceito pelo atleta) todos os valores eventualmente decorrentes de sua condição de free agent.

*Aponta que verifica-se que houve a inserção do CNPJ da N&N Consultoria, o qual somente seria expedido em 17/11/2011.

d) 15/11/2011 - Acordo entre N&N Consultoria e o Barcelona prevendo a transferência do jogador Neymar Jr. ao clube espanhol, no dia 25/08/2014. Assim, a N&N Consultoria concordou em transferir os direitos econômicos do atleta ao Barcelona, enquanto o

clube espanhol aceitou pagar a quantia de 40 milhões de euros pela transferência, da seguinte forma:

€10.000.000, como compensação da amortização do empréstimo que seria contraído em 06/12/2011;

€30.000.000, em 01/09/2014, momento em que o jogador se tornaria *free agent*.

Em relação a este contrato destaca a existência da Cláusula Sétima, segundo a qual a parte descumpridora da obrigação de subscrever o contrato futuro do atleta, na qualidade de *free agent*, deveria pagar à outra parte o montante de 40 milhões de euros. Desta forma, se o Barcelona contratasse o jogador Neymar Jr. diretamente junto ao Santos – o que efetivamente ocorreu – também restaria configurada o descumprimento contratual, de modo que caberia ao Barcelona “indenizar” a N&N Consultoria.

Sustenta que o valor pago pelo Barcelona foi uma espécie de “direito de preferência”, para assegurar que o Neymar Jr. fechasse contrato com o clube espanhol.

* Ressalta que neste contrato já consta o CNPJ da N&N Consultoria, apesar deste só ter sido emitido em 17/11/2011.

e) 31/05/2013 - Acordo entre o Santos, o Barcelona e o Neymar Jr., mediante o qual o atleta seria transferido ao clube espanhol, tendo como contrapartida o pagamento de 17 milhões de euros. Desse modo, encerrou-se o vínculo do jogador Neymar Jr. com o Santos ainda na vigência do contrato de trabalho.

03/06/2013 - N&N Consultoria e o Barcelona firmam um documento, no qual reconheceu-se que o clube espanhol descumpriu o acordo de 15/11/2011, e teria que indenizar a N&N Consultoria em €40.000.000, pois teria ocorrido uma antecipação da compra, pelo Barcelona, dos direitos econômicos do atleta.

f) 25/03/2014 (durante o curso da fiscalização)- N&N Consultoria e o Neymar Jr. efetivaram um distrato do primeiro contrato celebrado em 27/04/2011.

Sustenta que a diferença de datas em diversos contratos dos citados acima demonstra que tais documentos foram antedatados.

Alega que quando o contribuinte se defendeu das acusações de alterações de datas nos contratos da Neymar Sport, teria alegado que não havia intenção de fraude porque, naquela época, pretendia-se apenas assegurar o vínculo do jovem Neymar Jr. (14 anos) com o Santos. Questiona a justificativa para os demais documentos antedatados.

V.1 – Da interposição da N&N Consultoria

Alega que o primeiro indício para caracterizar a artificialidade da N&N Consultoria seria o fato de o capital social da referida pessoa jurídica somente ter sido integralizado em 21/12/2011, ou seja, após toda a negociação com o Barcelona. Ressalta, ainda, que os recursos para a integralização do capital social teriam sido disponibilizados pela Neymar Sport, no que seria uma demonstração de confusão patrimonial entre as empresas do Grupo Neymar.

O segundo ponto que levanta seria a manipulação de dados nos documentos assinados pela N&N Consultoria, a fim de inserir o CNPJ – conforme anteriormente explicitado. Reafirma que se trata de fraude documental, que torna os documentos nulos, em virtude da configuração de simulação – nos termos do art. 167 do Código Civil.

Em relação ao empréstimo, celebrado entre a N&N Consultoria e o Barcelona, em 06/12/2011, no valor de 10 milhões de euros, a autoridade fiscal alega que configuraria um adiantamento referente à transferência do jogador Neymar Jr. ao Barcelona.

Repisa a cláusula indenizatória, reafirmando que o empréstimo seria uma simulação, pois uma parcela do valor de 40 milhões de euros, o equivalente a 10 milhões de euros, seria “paga” via compensação do empréstimo contraído pela N&N Consultoria junto ao Barcelona. Ou seja, seria uma forma de encontro de contas.

Atenta para a cláusula quarta do contrato, a qual previa a obrigação da N&N Consultoria de ressarcir o Barcelona, que serviria como um retorno dos recursos financeiros para o Barcelona, caso o contrato não fosse cumprido.

Nesse contexto, argumenta que há uma formatação muito clara para o acordo estabelecido entre as partes, com dois cenários bem distintos: (a) caso o negócio fosse finalizado satisfatoriamente, o “empréstimo” seria quitado via compensação; ou (b) surgindo algum evento imprevisto, que impedisse a transferência do atleta para o Barcelona, a N&N Consultoria deveria “ressarcir” o clube espanhol.

No primeiro cenário, apresentariam-se elementos típicos de um “empréstimo”, mas no segundo cenário ficaria claro que o ressarcimento, significaria a quitação do “empréstimo” – e não mais uma obrigação assumida pela N&N Consultoria. Partindo dessa premissa, ficaria evidente que o repasse inicial de 10 milhões de euros, que as partes preferiram denominar “empréstimo”, consiste em uma antecipação do valor estipulado para a transferência do atleta para o Barcelona.

Não obstante, destaca mais um elemento, indicado pela autoridade fiscal, que reforçaria a descaracterização do “empréstimo”, qual seja: o seguro contratado N&N Consultoria, e que teria sido custeado pelo Barcelona, a fim de se precaver em caso de sinistros envolvendo o jogador Neymar Jr., que serviria para resguardar o Barcelona de eventuais prejuízos, notadamente por já ter investido 10 milhões de euros para contar com o atleta em seu plantel de jogadores.

Nesse ponto, a autoridade fiscal questiona, com razão, a existência de uma apólice de seguro para cobrir riscos que já estariam cobertos pela obrigação, assumida pela N&N, de ressarcir os 10 milhões de euros empregados pelo Barcelona.

Em outras palavras, alega que o “empréstimo” seria inevitavelmente quitado, mas não com recursos da própria N&N, pois ou haveria uma compensação ou o “empréstimo” seria quitado com a apólice de seguro contratada pela N&N Consultoria e custeada pelo Barcelona. Este seria o motivo para a autoridade fiscal ter considerado a natureza jurídica do valor recebido pela N&N como “adiantamento de parte do valor pactuado com o atleta para ter a preferência na sua futura contratação”.

Alega outra evidência da artificialidade da N&N Consultoria baseando-se no fato que esta não ter contratado nenhum funcionário até 13/09/2013, conforme informações extraídas da GFIP de 12/2013 – o que não teria sido contestado.

VI – Do conceito de simulação na esfera tributária: configuração de negócio jurídico simulado com a intenção de burlar o fisco

Neste tópico, a PGFN tece considerações acerca do instituto da simulação no âmbito tributário, destacando a necessidade da perfeição da vontade manifestada cujos vícios acarreta a invalidade do ato jurídico. Cita art.167 do Código Civil.

Sustenta que o desfazimento do negócio simulado é medida desnecessária no âmbito da Administração Tributária, pois é suficiente reconhecer que houve a invalidade para dar o adequado tratamento ao verdadeiro negócio ocorrido. Cita os arts. 109, 118 e 149, VII, todos do CTN.

Alega que mesmo que, a princípio, pudesse haver uma “coincidência” entre a intenção das partes e os atos jurídicos formalizados, ainda assim tais atos poderiam não surtir efeitos jurídicos tributários. Ou seja, mesmo havendo compatibilidade formal com as normas civis, o ato não surtiria efeitos tributários se restasse evidenciada a finalidade preponderante de escapar de uma tributação específica. Cita jurisprudência do CARF.

Deste modo, conforme já estaria pacificado na jurisprudência do CARF, os efeitos tributários não seriam definidos simplesmente pelos atos formalmente praticados. Notadamente quando identificada a simulação, situação na qual os atos meramente formais não podem ser opostos ao Fisco. Assim, argumenta que ao caso examinado deve ser conferido o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz.

VII – Da aplicação da multa qualificada de 150%

Cita o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e sustenta que o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte - fraude.

Alega que, no que diz respeito especificamente à fraude, os documentos antedatados são prova mais do que suficiente da simulação. Com efeito, houve claramente a união de vontades direcionada para o planejamento tributário abusivo, qual seja: utilização de pessoas jurídicas de forma artificial e abusiva, com o notório propósito de redução de carga tributária.

VIII – Da solidariedade em relação aos sócios: aplicabilidade do inciso I do art. 124 do CTN

Argumenta que a responsabilidade tributária solidária exsurge quando o responsável é chamado para adimplir o crédito tributário concomitantemente com o contribuinte, arcando, independentemente deste, com o pagamento integral do crédito tributário.

Cita o art. 124 do CTN e sustenta que, o inciso I disporia sobre a solidariedade quando os sujeitos estão na mesma relação obrigacional. Neste caso, haveria um interesse comum das pessoas que participam da situação que origina o fato gerador para, conseqüentemente, passarem à condição de devedores solidários.

Destaca que a economia fiscal obtida com os atos simulados teria beneficiado tanto os sócios quanto o atleta Neymar Jr., pois o patrimônio construído por meio da exploração dos direitos ligados ao atleta acabou sendo revertido em benefício de todos.

IX – Da impossibilidade de aproveitamento do IRRF no caso dos autos

O contribuinte sustenta que os recolhimentos de IR feitos pelas empresas do Grupo Neymar deveriam ser abatidos da exigência consolidada nos presentes autos. No entanto, a pretensão da contribuinte não merece prosperar. Isso porque não há previsão legal para converter o presente processo administrativo, no qual se discute a legalidade do lançamento realizado, em procedimento específico de compensação.

Para que isso fosse possível, seria necessário existir previsão legal expressa nesse sentido, o que não é o caso. Dessa forma, após o encerramento do presente processo administrativo, havendo crédito de IR a ser restituído ou compensado, caberá à Neymar Sport, N&N Consultoria e N&N Administração de Bens instaurar o pertinente procedimento de compensação, via declaração de compensação a ser entregue à Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Ante o exposto, requer que seja negado provimento ao recurso voluntário interposto pela contribuinte.

É o relatório.

ÍNDICE**A) TEMPESTIVIDADE****B) PRELIMINARES**

- B.1) Erro de sujeição passiva
- B.2) Nulidade por falta de motivação legal
- B.3) Retroatividade Benigna da MP 690/15
- B.4) Nulidade da exigência fiscal sobre receitas que já foram tributadas pela pessoa jurídica
- B.5) Reconhecimento dos tributos pagos em 2014 e 2015

C) RAZÕES DE MÉRITO**C.1) Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício e de fontes situadas no exterior, relativos a serviços de publicidade, tributados indevidamente na Neymar Sport**

- C.1.1) Contrato de direito de imagem: Neymar Jr. x Neymar Sport- 11/05/2006
- C.1.2) Contrato de direito de imagem: Neymar Jr. x Neymar Sport- 01/04/2009
 - C.1.2.1) Objeto: Cessão contratual x direito de imagem
 - C.1.2.2) Remuneração: Contrato Gratuito
 - C.1.2.3) Formalidades: Registro Público
- C.1.3) Contrato de direito de imagem: Neymar Sport x Santos-10/05/2006
- C.1.4) Contrato de direito de imagem: Neymar Sport x Santos-19/08/2010
- C.1.5) Validade dos contratos de direito de imagem com terceiros
 - C.1.5.1) Serviços personalíssimos x exploração por pessoa jurídica
 - C.1.5.2) Substância da Neymar Sport
 - C.1.5.3) Contratos firmados com terceiros e Neymar Jr./Neymar Sport/Santos:
 - a) Red Bull
 - b) Johnson Controls - Bateria Heliar
 - c) Volkswagen do Brasil
 - d) Universo dos Livros
 - e) AMBEV
 - f) Dentsu/Panasonic
 - g) Banco Santander
 - h) Glaxosmithline
 - i) Lupo
 - j) HWT Promoções Esportivas
 - l) Globo Comunicações
 - m) CSU Cardsystem
 - n) Claro S/A
 - o) Tots Toys/Rede Bom dia
 - p) Beats electronics

C.2) Omissão de rendimentos de fontes situadas no exterior, oriundos do direito de preferência/direitos econômicos futuros pagos pelo Barcelona tributados na N&N Consultoria

- C.2.1) Contrato de consultoria esportiva: N&N Consultoria x Neymar Jr. - 27/04/2011
 - C.2.1.1) Simulação: Data do contrato x emissão do CNPJ

- C.2.1.2) Vontade e intenção das partes
- C.2.1.3) Formalidades: Registro Público
- C.2.2) Contrato de opção de contratação futura: N&N Consultoria x Barcelona - 15/11/2011
- C.2.2.1) Objeto: Cessão de direitos econômicos futuros
- C.2.3) Empréstimo entre Barcelona e N&N Consultoria
- C.2.4) Indenização recebida pela N&N Consultoria
- C.2.5) Substância da N&N Consultoria

C.3) Omissão de rendimentos de fontes situadas no exterior, do trabalho com vínculo empregatício pagos pelo Barcelona a Neymar Sport; N&N Consultoria e N&N Administração

- C.3.1) Contrato de Agencia: Barcelona x Neymar Sport
- C.3.2) Contrato de Scouting/Arrendamento de serviços prof.: Barcelona x N&N Consultoria
- C.3.3) Contrato de Representação e Gestão: Barcelona x N&N Consultoria
- C.3.4) Contrato de cessão de uso de imagem: Neymar Sport x N&N Administração
- C.3.5) Contrato de cessão de uso de imagem: Barcelona x N&N Administração

C.4) Qualificação da Multa de Ofício

C.5) Responsabilidade Solidária

- C.5.1) Art. 124, I do Código Tributário Nacional
- C.5.2) Fato gerador x Interesse comum

C.6) Concomitância entre as multas de ofício e isolada

C.7) Compensação de crédito de pessoa jurídica e pessoa física

C.8) Erro na base de cálculo

D) CONCLUSÕES FINAIS

Voto Vencido

Conselheira Bianca Felícia Rothschild - Relatora

Trata-se de lançamento de ofício em face do contribuinte NEYMAR DA SILVA SANTOS JÚNIOR, relativo ao Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) dos exercícios 2012, 2013 e 2014 (anos-calendário 2011, 2012 e 2013), em que está sendo exigido do contribuinte o recolhimento de crédito tributário no valor de R\$188.820.129,25, sendo:

Imposto – R\$63.591.796,06

Juros de Mora (calculados até 05/2015) – R\$10.282.883,82

Multa de Ofício – R\$95.387.694,09

Multa Isolada – R\$19.557.755,28

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal constantes do Auto de Infração (AI – fls. 7.236/7.258) e do TDF (fls.7.040/7.234), que acompanham e são parte integrante do AI, foram apuradas as seguintes infrações:

1. Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício relativos aos serviços de publicidade não tributados na pessoa física e/ou tributados indevidamente na empresa Neymar Sport e Marketing S/S Ltda. (Neymar Sport);
2. Omissão de rendimentos de fontes situadas no exterior, oriundos dos serviços de publicidade não tributados na pessoa física e/ou tributados indevidamente na empresa Neymar Sport;
3. Omissão de rendimentos de fontes situadas no exterior, oriundos do direito de preferência, pagos pelo Barcelona Futebol Clube, não tributados na pessoa física e/ou tributados indevidamente na empresa N&N Consultoria Esportiva e Empresarial Ltda. (N&N Consultoria);
4. Omissão de rendimentos de fontes situadas no exterior, oriundos do trabalho com vínculo empregatício (contrato de agência, *scouting* e direitos de imagem), pagos pelo Barcelona Futebol Clube, não tributados na pessoa física e/ou tributados indevidamente nas empresas Neymar Sport; N&N Consultoria e N&N Administração de Bens, Participações e Investimentos Ltda. (N&N Administração).
5. Falta de recolhimento do IRPF, devido a título de carnê-leão, ensejando a exigência da Multa Isolada.

As autoridades fiscais incluíram no pólo passivo, como responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído, Neymar da Silva Santos e Nadine Gonçalves da Silva Santos, pais do contribuinte, e as empresas Neymar Sport, N&N Consultoria e N&N Administração, que têm como únicos sócios os pais do contribuinte, em razão de entenderem estar caracterizado o interesse comum e a atuação conjunta de todos nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias.

A exigência da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, foi justificada pelos autuantes tendo em vista a alegação de ocorrência de sonegação, fraude e conluio nos negócios perpetrados.

A) TEMPESTIVIDADE

O recurso voluntário é **TEMPESTIVO**, visto que o recorrente foi intimado da decisão no dia 17 de março de 2016 e interpôs recurso voluntário no dia 18 de abril de 2016. O recurso atende também às demais condições de admissibilidade, merecendo, portanto, ser ainda **CONHECIDO**.

B) PRELIMINARES

Previamente à análise das preliminares, cabe esclarecer que o recorrente, Neymar da Silva Santos Júnior, popularmente conhecido como Neymar Jr., é um futebolista brasileiro, reconhecido mundialmente por suas conquistas profissionais.

B.1) Erro na identificação do sujeito passivo

A defesa do contribuinte sustenta que o lançamento teria se baseado na tese de que são personalíssimos e intransferíveis os direitos cedidos por Neymar Jr. às empresas Neymar Sport, N&N Consultoria e N&N Administração.

A natureza personalíssima e a intransferibilidade de tais direitos teria sido, portanto, o principal fundamento para a reclassificação para a pessoa física de Neymar Jr. dos rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas acima referidas em face de tal cessão.

De acordo com este entendimento, as pessoas jurídicas mencionadas teriam sido interpostas com a finalidade de reduzir a carga tributária de Neymar Jr., quando na verdade, no entendimento das autoridades fiscais, os rendimentos deveriam ter sido redirecionados ao mesmo.

No entanto, aduz a defesa que Neymar Jr. não teria recebido qualquer rendimento advindo das empresas citadas, ou seja, não seria ele o beneficiário efetivo dos rendimentos¹.

Alega, ademais, que os supostos fatos geradores ocorreram após a edição da Lei nº 11.196/05, cujo art. 129 teria determinado a legitimidade da tributação, na pessoa jurídica, de rendimentos advindos de cessão de uso de direito de imagem de pessoa física.

Sobre as alusões de simulação e falta de substância na constituição das empresas envolvidas, a defesa do contribuinte assevera que a estrutura operacional das mesmas teria evoluído contando hoje com quase 50 funcionários, prédio dedicado às suas atividades, contabilidade regular e inúmeros contratos.

Com base em tais argumentos, sustenta a defesa ainda, que o lançamento fiscal seria nulo, pois teria incorrido em erro na eleição do sujeito passivo.

¹ A legislação tributária traz o conceito de beneficiário efetivo no § 1º do artigo 26 da Lei nº 12.249/2010, segundo o qual “considerar-se-á como efetivo beneficiário a pessoa física ou jurídica não constituída com o único ou principal objetivo de economia tributária que auferir esses valores por sua própria conta e não como agente, administrador fiduciário ou mandatário por conta de terceiro”. Embora este dispositivo seja específico no que se refere à dedutibilidade de certas despesas pagas para o exterior, pode ser utilizado aqui por analogia.

Por sua vez, a PGFN defende que o caso dos autos retrata a utilização abusiva de pessoas jurídicas no intuito de retirar a incidência tributária da pessoa física. Nessas situações, o trabalho das autoridades fazendárias seria justamente o de identificar o verdadeiro sujeito passivo tributário, diferente daqueles elegidos formalmente pelos contribuintes, mediante subterfúgios artificiais e, no caso dos autos, também fraudulentos.

No que se refere à preliminar de erro de identificação de sujeito passivo, a defesa do contribuinte se baseia, fundamentalmente, nos argumentos de que Neymar Jr. não seria sócio das empresas envolvidas, quais sejam, Neymar Sport, N&N Consultoria e N&N Administração, e que não há provas nos autos de que ele teria recebido qualquer benefício econômico advindo das empresas.

De fato, o argumento de que Neymar Jr. não era sócio das empresas acima citadas é facilmente comprovado pela análise dos respectivos atos constitutivos das mesmas, tais quais indicam, igualmente para todas, que seus únicos sócios são as pessoas físicas de Neymar da Silva Santos e de Nadine Gonçalves da Silva Santos, pais do atleta.

No que se refere ao recebimento de benefício econômico, vale destacar que a própria PGFN confirma que nenhum pagamento teria sido feito pelas empresas mencionadas a Neymar Jr., conforme se extrai dos seguintes trechos das contrarrazões (fls 16285 e segs):

Nesse ponto, chega a ser inacreditável que o recorrente alegue que as pessoas jurídicas interpostas não ofereceram nenhum benefício econômico ao atleta. Por certo, não sendo sócio ou empregado das acima citadas pessoas jurídicas, era de se esperar que não houvesse nenhum pagamento formal ao atleta. Ademais, como os contratos de cessão de uso de imagem foram todos celebrados de forma não onerosa – seja por inexistir previsão de pagamento no momento da cessão ou qualquer outra remuneração futura do jogador –, também não seriam encontrados registros de repasses a título de direito de imagem.

Não obstante, são justamente esses elementos que demonstram o absurdo de se imaginar que o atleta não teve nenhum proveito econômico. Com efeito, para que a tese do recorrente faça sentido, ter-se-ia que vislumbrar a seguinte situação: a maior parte do potencial econômico do jogador foi transferida a terceiros, gratuitamente, sem qualquer vantagem ao jogador. O atleta não somente concordou com isso, no momento da contratação, mas permanece satisfeito com a sua situação até a presente data. Assim, temos um caso singular de atleta de alto rendimento altruísta, que concorda em trabalhar, participar de campanhas publicitárias, ser cobrado por resultados, mesmo sabendo que parte substancial dos rendimentos auferidos por sua causa são totalmente destinados a terceiros, sem qualquer contrapartida a ele.

Abstraindo a alegação despropositada do recorrente, importante frisar que o proveito econômico se encontra justamente na redução significativa da carga tributária que o Neymar Jr.

conseguiu, ao interpor diversas pessoas jurídicas para receber rendimentos que são de sua titularidade.

Além disso, relevante destacar que a autoridade fiscal não se baseou apenas em “matérias sensacionalistas”, mas em dados extraídos dos documentos contábeis e fiscais das pessoas jurídicas utilizadas pelo GRUPO NEYMAR. Apenas para exemplificar, cita-se o iate adquirido por R\$ 15 milhões, que consta do ativo não-circulante da Neymar Sport.

Apesar do esforço do recorrente, fica difícil aceitar a inexistência de proveito econômico para o atleta, ainda mais quando se verifica que este usufrui normalmente de bens adquiridos em virtude de pagamentos vinculados a sua pessoa – a título de direito de imagem. Pensar em sentido contrário seria admitir que a Neymar Sport é quem utiliza o iate, para atingir os seus objetivos sociais, ou que os sócios da referida pessoa jurídica – os pais do jogador – teriam a prerrogativa de proibir o atleta de utilizar o mencionado iate. O mesmo raciocínio vale para todos os demais bens adquiridos e registrados em nome das pessoas jurídicas interpostas, cujo propósito era exatamente esse: fazer a blindagem patrimonial do atleta, de modo que nenhum bem fosse vinculado à pessoa física do jogador Neymar Jr. (grifei)

Pela leitura dos trechos acima, nota-se que a PGFN admite que não há transferência efetiva a Neymar Jr. de nenhum numerário advindo das empresas que, supostamente, teriam sido criadas para obter um tratamento tributário mais favorável.

A PGFN alega, no entanto, conforme os mesmos trechos acima reproduzidos, que o benefício econômico de Neymar Jr. restaria caracterizado através de: i) redução significativa da carga tributária lograda pelo mesmo ao interpor diversas pessoas jurídicas para receber rendimentos que são de sua titularidade e ii) usufruto de bens adquiridos pelas empresas envolvidas com os rendimentos vinculados à sua pessoa (ex: veículos de luxo e iate).

A comprovação de que Neymar Jr. não era sócio e nem recebeu qualquer numerário das empresas Neymar Sport, N&N Consultoria e N&N Administração, induz, em uma análise preliminar, à conclusão de que houve erro na identificação do sujeito passivo, o que geraria a nulidade do lançamento.

Tal conclusão estaria baseada, entre outros, no argumento de que, como se depreende da legislação tributária², pessoas físicas são tributadas sob o regime de caixa, ou seja, somente quando os rendimentos tenham sido efetivamente disponibilizados a estas.

Neste sentido, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (COSIT), na Solução de Consulta Interna nº 8/2013, já pronunciou seu entendimento de que o erro na identificação do sujeito passivo ocorre quando há imprecisão no confronto entre a norma tributária com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência, neste caso, qual seja, o pessoal. Vejamos:

10.1. No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra-matriz de

² Art. 3º, 4º e 8º da Lei n.º 9.250/95; Art. 12-A da Lei n.º 7.713/88; nos arts. 75 e 718 do Decreto nº 3.000/99.

incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.

10.2. Desse modo, o erro na interpretação da regramatriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

Noutro giro, não obstante o acima, temos que o inciso I do artigo 121 do Código Tributário Nacional (CTN) define que o sujeito passivo é aquele que mantém relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Vejamos:

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; (grifei)

A verificação da relação direta e pessoal entre o contribuinte e a situação sobre a qual se constitui o fato gerador é competência da autoridade administrativa conforme art. 142 do CTN. Diz o referido artigo:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, **identificar o sujeito passivo** e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (grifei)*

Neste sentido, a PGFN alega que Neymar Jr. seria o sujeito passivo dos fatos geradores imputados pelas autoridades fiscais por ter relação pessoal e direta com os mesmos. Este seria o embasamento legal para que o mesmo fosse, desta forma, inserido no pólo passivo do presente lançamento na qualidade de contribuinte.

Deveras, tendo em vista que as transações narradas no TDF possuem evidente conexão com Neymar Jr., não é possível, em sede de preliminares, reconhecer de plano que não há, de fato, relação pessoal e direta do mesmo com a situação que constituiu os fatos geradores imputados pelas autoridades fiscais, apesar de ser possível se constatar facilmente que Neymar Jr. não é sócio das empresas Neymar Sport, N&N Consultoria e N&N Administração e que não recebeu qualquer benefício econômico advindo das mesmas.

Note-se, destarte, que esta preliminar não cuida de reconhecer a sujeição passiva de Neymar Jr. em relação à realização dos fatos geradores e consequentes penalidades que lhe são imputadas pelo auto de infração. Apenas e tão somente se está decidindo que esta matéria será analisada, mais detidamente, nas razões de mérito, à luz de cada uma das transações descritas no TDF, conforme se procederá adiante.

Dessa forma, voto pelo indeferimento do pedido de anulação integral do auto de infração com base nas alegações de erro na eleição de sujeito passivo, ressalvando a possibilidade de decidir com base neste fundamento em relação à imputações específicas feitas a Neymar Jr. quando da análise de mérito.

B.2) Nulidade por falta de motivação legal

A defesa do contribuinte aduz que não haveria, na descrição do auto de infração, indicação de fundamento para a desconsideração da personalidade jurídica. A base legal mencionada seria genérica em relação à tributação da pessoa física. Neste sentido, não haveria elementos que permitiriam concluir se a desconsideração decorre do art. 116 do CTN, artigo 50 do Código Civil, ou de responsabilidade tributária com base no art. 135 e 137 do CTN.

A defesa do contribuinte defende, dessa forma, a nulidade do auto de infração por ausência de fundamentação legal e porque o lançamento estaria abalizado em normas de caráter genérico.

Por sua vez, a PGFN defende que não existiria a alardeada omissão da autoridade fiscal. Menciona que a autoridade fiscal apontou os fundamentos fáticos e jurídicos da simulação – ressalta a citação expressa do art. 167 do Código Civil – de modo que as alegações de omissão, trazidas na peça recursal, mostram-se totalmente impertinentes.

A PGFN defende que, em nenhum momento, a pretensão da autoridade fiscal foi de aplicar o art. 50 do Código Civil e que o caso dos autos retrata a utilização abusiva de pessoas jurídicas no intuito de retirar a incidência tributária da pessoa física. Para isso, não teria sido necessário que a autoridade fiscal decretasse a desconsideração da personalidade jurídica, cabendo a ela apenas indicar o verdadeiro contribuinte e, no máximo, os responsáveis solidários.

De acordo com a PGFN, esse entendimento encontraria respaldo na jurisprudência do CARF, que tem privilegiado a substância sobre a forma, ao contrário da defesa do contribuinte, que pretenderia que fosse dada prevalência aos aspectos meramente formais.

A desconsideração de personalidade jurídica estaria configurada, conforme alegações da defesa do contribuinte, na medida em que as autoridades fiscais imputam responsabilidade solidária aos pais de Neymar Jr. que, na qualidade de sócios das empresas Neymar Sport, N&N Consultoria e N&N Administração, conforme aduzido pelas autoridades fiscais, em conjunto com o jogador, seriam os responsáveis diretos pelas infrações praticadas e que teriam se utilizado da interposição fraudulenta das mencionadas empresas, que, como arguido, sequer possuiriam estrutura operacional para desenvolver propriamente suas atividades.

Verifica-se que não há nos autos quaisquer contratos, excetuado os contratos sociais das empresas, que tenham sido assinados pelas pessoas físicas de Neymar da Silva Santos ou Nadine Gonçalves da Silva Santos. Do contrário, todos os contratos foram assinados na qualidade de representantes legais das empresas Neymar Sport, N&N Consultoria e N&N Administração. Dessa forma, confirma-se que a atribuição de responsabilidade a tais pessoas físicas se dá unicamente por serem sócios das empresas envolvidas.

A inclusão no pólo passivo dos pais de Neymar Jr., na qualidade de sócios das empresas acima mencionadas, com base nos argumentos de abuso de personalidade jurídica, desvio de finalidade e confusão patrimonial, significa, na prática, uma desconsideração da personalidade jurídica para fins fiscais.

A aplicação do artigo 124, I do CTN, invocado pelas autoridades fiscais no auto de infração para imputar responsabilidade solidária aos pais do atleta, exclusivamente, não pode ser utilizada como fundamento legal para que as pessoas jurídicas envolvidas sejam desconsideradas e não há na descrição do auto de infração outra fundamentação que permitisse que tais sujeitos passivos sejam imputados pessoalmente.

Mesmo diante da análise detalhada dos autos, não há elementos que levem a uma conclusão sobre a base legal na qual teriam se fundamentado as autoridades fiscais para afastar as pessoas jurídicas e imputar os respectivos sócios como sujeitos passivos.

Conforme mencionado, entre os principais argumentos trazidos pelas autoridades fiscais para o afastamento das pessoas jurídicas estão o abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, vejamos (fls. 7214 e 7228):

6 – DOS FUNDAMENTOS DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

6.1.1 – DO ABUSO DA PERSONALIDADE JURÍDICA – DESVIO DE FINALIDADE

Conforme exhaustivamente demonstrado ao longo deste termo, os integrantes do grupo Neymar elaboraram vários contratos simulados (antedatados), confeccionados sob medida, de forma casuística, com o objetivo único de transferir, de forma indevida, responsabilidades tributárias do atleta para as pessoas jurídicas do grupo (N&N e Neymar Sport), visando economia tributária (redução no pagamento dos tributos devidos).

6.1.5 – DA CONFUSÃO PATRIMONIAL

Por confusão patrimonial deve-se entender a ausência de distinção entre o patrimônio social e o patrimônio de um, alguns ou todos os sócios, refletindo a falta de uma nítida separação entre a massa patrimonial da sociedade e aquela do(s) sócio(s).

Já vimos que bens móveis e imóveis, adquiridos com a prestação de serviços personalíssimos do atleta, foram blindados em nome de outras pessoas (físicas e jurídicas) integrantes do grupo Neymar.

Também restou comprovado que TODOS os rendimentos tributáveis auferidos pelos pais do atleta são oriundos das pessoas jurídicas do grupo (N&N, Neymar Sport e N&N Adm. de Bens). Eles não obtiveram, no período fiscalizado, quaisquer outros rendimentos tributáveis.

(...) Com efeito, a confusão patrimonial é comum em grupos econômicos, pois os recursos são utilizados de acordo com a conveniência das pessoas envolvidas, sem levar em consideração

o princípio da entidade, no qual deveria existir uma diferenciação entre o patrimônio de cada indivíduo no universo do patrimônio do grupo.

Verifica-se que, na prática, o lançamento imputa responsabilidade solidária a sujeitos passivos pessoas físicas por entender que houve abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial. Sabe-se que os argumentos nos trechos reproduzidos acima são exatamente os requisitos de necessária verificação para aplicação do art. 50 do Código Civil e consequente configuração da desconconsideração da personalidade jurídica. Vejamos:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica. (grifei)

No entanto, a simples literalidade do artigo citado permite verificar que tal dispositivo é de aplicação exclusiva do poder judiciário, ou seja, não poderia ser utilizado como base para fundamentar o lançamento fiscal em questão, por interpretação a *contrario sensu* do artigo citado, sob pena de usurpação de competência do judiciário.

Mesmo que a intenção da autoridade fiscal não tenha sido a de se basear no artigo 50 para desconsiderar a personalidade jurídica das empresas envolvidas, não há elementos nos autos que permitiriam concluir se a desconsideração decorre do art. 116, 135 ou 137 do CTN.

O que se infere, no fim das contas, é que houve, de forma prática e sem fundamentação legal para tal, a desconsideração da personalidade jurídica das empresas envolvidas para fins de atingir as pessoas físicas dos sócios, embora a fiscalização e autoridades fiscais de primeira instância defendam o contrário.

Concluo que, considerando-se os fundamentos do TDF vis-à-vis o artigo 50 do Código Civil, voto pela nulidade do lançamento realizado, seja pela usurpação de competência do judiciário pelas autoridades administrativas fiscais, seja por claro erro na indicação dos pais do atleta como sujeitos passivos solidários, atropelando-se a personalidade jurídica das empresas envolvidas.

Conforme já citado acima, a COSIT, na Solução de Consulta Interna nº 8/2013, já pronunciou seu entendimento de que o erro na identificação do sujeito passivo, mesmo que solidário, gera nulidade do lançamento. Vale a pena lembrar o trecho pertinente:

10.2. Desse modo, o erro na interpretação da regramatriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN. (grifei)

Poderia-se, ainda, alegar que a ausência de fundamento para desconsideração da personalidade jurídica invalidaria o auto de infração pois estaríamos diante de afronta aos princípios de ampla defesa e contraditório, princípios fundamentais garantidos pela Constituição Federal.

A nulidade no processo administrativo fiscal com base neste argumento encontra-se disciplinada nos artigos 59 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (grifei)

O ilustre Professor Sergio André Rocha analisou a interpretação desses dispositivos nos seguintes termos:

“No que se refere a estes últimos, ou seja, aos atos que ostentem conteúdo decisório, implica ainda a nulidade do processo a preterição do direito de defesa. Ou seja, caso seja proferida determinada decisão no âmbito do processo administrativo fiscal sem que se tenha resguardado o direito do contribuinte de participar ativamente do processo, será nula a decisão, por violação do princípio do devido processo legal e seus corolários.

Nessa ordem de ideias, acarretam a nulidade da decisão, pelo cerceamento do direito de defesa do contribuinte, por exemplo: (a) a falta de motivação do auto de infração ou da decisão proferida em instância inferior, para o que se exige a explicitação clara das razões de fato e de direito que levaram à prática de determinado ato pela Administração Fazendária; (b) a falta de intimação do contribuinte acerca de ato processual sobre o qual deveria manifestar-se; (c) a injustificada negativa da Autoridade Julgadora a proceder às diligências e perícias necessárias para a elucidação da questão; (d) a não-apreciação dos argumentos jurídicos sustentados pelo contribuinte em sua impugnação, etc.”.(grifei)³

Tendo em vista as considerações acima, em relação à preliminar de nulidade ora debatida, defiro o pedido da defesa.

B.3) Retroatividade Benigna da MP 690/15

³ ROCHA, Sergio André. Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário. 4 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 386-387

Alega a defesa do contribuinte que, com a edição da Medida Provisória nº 690/15 (MP 690/15), a Fazenda Nacional admitiria expressamente (art. 8º) a exploração de direito de imagem por meio de pessoa jurídica constituída para este fim.

A defesa do contribuinte, desta forma, requer a aplicação do artigo 106, a, do CTN, de forma que se possa aproveitar o estabelecido no art. 8º da MP 690/15 (lei posterior) em relação aos fatos geradores analisados no presente processo (fatos pretéritos). Argumenta que, embora a MP mencionada não tivesse sido convertida em lei, vigorou ela por 120 dias, fato que permitiria a aplicação da retroatividade benigna com base em tal dispositivo legal.

Entendo que a edição da MP 690/15 corroborou a possibilidade de exploração do direito patrimonial de imagem através de pessoa jurídica, possibilidade esta que, no caso de atletas, já estava consagrada pelo art. 87A incluído pela Lei nº 12.395/11 na Lei nº 9.615/98.

O art. 8º da MP 690/15 determinou que as receitas decorrentes da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular ou o sócio da pessoa jurídica, deveriam ser adicionadas à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem a aplicação dos percentuais do lucro presumido definidos no art. 15 da Lei 9.249/95. Ou seja, a inovação proposta seria apenas em relação à forma de tributação a que seriam submetidas as receitas decorrentes de tal exploração no caso de pessoas jurídicas cujo direito explorado pertenceria ao titular ou sócio da mesma.

A justificativa da inserção do mencionado art. 8º constante da exposição de motivos da referida medida provisória claramente tomou como premissa a licitude da constituição, por profissionais que exploram economicamente a sua imagem, de pessoas jurídicas com o objetivo de gestão dos seus próprios direitos personalíssimos.⁴

No entanto, quando da conversão da MP 690/15 na Lei nº 13.241/15, o projeto de lei de conversão do Senado Federal – PLC nº 26/2015 – rejeitou o teor do artigo 8º.

Saber se determinado artigo, que foi expressamente rejeitado pelo Poder Legislativo, quando da análise da conversão em lei da respectiva medida provisória, integra o ornamento jurídico para fins de retroatividade benigna é fundamental e envolve questão constitucional, pois demanda análise do art. 62, § 3º e § 11 da Constituição Federal, que assim estabelece:

*Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o **Presidente da República** poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.*

(...)§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso

⁴ EM nº 00117/2015 MF. O segundo ponto deste projeto diz respeito à tributação incidente sobre a cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular ou o sócio da pessoa jurídica. Atualmente, diversos profissionais constituem pessoas jurídicas para o recebimento dos rendimentos de cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz (personalíssimos). Esses rendimentos podem estar sujeitos ao percentual de presunção quando a empresa opta pela tributação com base no lucro presumido. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Exm/Exm-MP%20690-15.pdf

Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

(...) § 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas. (grifei)

Considerando que as relações analisadas no presente processo: (i) não foram constituídas durante a vigência do art. 8º da referida MP 690/15; (ii) o artigo 8º não foi incluído na respectiva lei de conversão; (iii) o artigo 8º da MP 690/15 somente trata de questões relacionadas à exploração de direito de imagem, enquanto o presente lançamento cuida de outros temas; não é crível declarar nulidade da exigência fiscal por força da aplicação da norma referida, concomitantemente com o Art. 106, alínea "a" do CTN.

Dessa forma, em relação à preliminar de aplicação da retroatividade benigna da MP 690/15, carece de razão a defesa do contribuinte, não sendo possível considerar nulo o lançamento.

B.4) Nulidade da exigência fiscal sobre receitas que já foram tributadas pela pessoa jurídica

A defesa do contribuinte se insurge contra a impossibilidade de compensação no lançamento fiscal sobre tributos que já teriam sido pagos pelas pessoas jurídicas envolvidas, conforme decisão recorrida. Argumenta que se a estrutura empresarial das pessoas jurídicas Neymar Sport, N&N Consultoria e N&N Administração foi considerada enganosa e inexistente, seria coerente então considerar como indevidos os tributos que teriam sido pagos por elas.

Aduz a defesa do contribuinte que deveria ter sido exigido no lançamento apenas a parcela não recolhida de tributos cobrados, sob pena de confisco e enriquecimento sem causa do Erário.

A defesa do contribuinte cita precedentes favoráveis do CARF no sentido de que seria possível a compensação/aproveitamento de tributos pagos pela pessoa jurídica pela pessoa física objeto do lançamento.

Julgo que não se trata de questão a ser debatida em sede de preliminares, mas após enfrentado o mérito do presente processo administrativo. Com efeito, somente se poderá falar em compensação de tributos pagos pelas pessoas jurídicas envolvidas após confirmada a legalidade do lançamento.

Por outro lado, ainda que se considere cabível o pedido de compensação formulado, isso não ocasionaria a nulidade da autuação ou da decisão recorrida.

Ante o exposto, nego razão ao Recorrente, resguardando-me, no entanto, ao direito de, após a análise dos fatos concretos nas razões de mérito adiante analisadas, decidir pela possibilidade do pleito compensatório pretendido pela defesa.

B.5) Reconhecimento dos tributos pagos em 2014 e 2015

A defesa do contribuinte alega que, na hipótese de prevalecer o lançamento, todos os rendimentos de 2014 e 2015 que teriam sido reconhecidos pelas empresas Neymar Sport, N&N Consultoria e N&N Administração também deveriam ser imputados a Neymar Jr.

Considerando que Neymar Jr. teria passado à condição de residente na Espanha a partir de janeiro de 2014, os tributos que teriam sido pagos pelas empresas em 2014 e 2015 teriam sido recolhidos indevidamente no Brasil, devendo o Fisco brasileiro promover sua restituição. Neste sentido, a defesa do contribuinte requer que os tributos pagos pela autuação sejam também incluídos na compensação de ofício, caso o lançamento prevaleça.

A PGFN alega que os anos-calendário de 2014 e 2015 não teriam sido objeto do lançamento e que o pedido formulado pelo contribuinte é incompatível com o rito do presente processo administrativo.

Ademais, sustenta a PGFN que a matéria não é tão simples quanto a defesa do contribuinte tenta fazer parecer, isto é, que o que seria devido na Espanha poderia ser calculado a partir de uma simples correlação do que foi pago no Brasil. Isso porque se o serviço foi prestado a residentes no Brasil, estes fariam a remessa ao prestador residente no exterior, o que ensejaria a cobrança de Imposto de Renda Retido na Fonte. Nessa perspectiva, não haveria a restituição direta, como a defesa do contribuinte alega que deveria ser reconhecida neste processo administrativo, que, frisa novamente, não trata desse assunto.

Em relação à preliminar suscitada, carece de razão o Recorrente, não sendo objeto do presente processo a análise de fatos geradores ou tributos incorridos nos anos de 2014 e 2015, ainda que relativos a fatos geradores análogos. Desta forma, rejeito a preliminar suscitada.

-

Para a hipótese de meus pares não comungarem de semelhante pensamento quanto ao deferimento da preliminar de nulidade, permito-me proceder à análise das razões de mérito.

C) RAZÕES DE MÉRITO

Antes de adentrarmos nas razões de mérito, peço vênica para realizar um breve comentário sobre a singularidade do caso que se passa a analisar.

Diferentemente dos casos análogos relativos a direito de imagem julgados por este colegiado, neste caso, o sujeito passivo autuado (Neymar Jr.) não recebeu qualquer benefício econômico advindo dos negócios jurídicos analisados no auto de infração.

Tal afirmação advém do fato de que Neymar Jr. não possui relação societária com nenhuma das empresas do grupo, Neymar Sport, N&N Consultoria ou N&N Administração, sendo assim, não recebeu pró-labore ou dividendos das mesmas e, ainda, do fato de que não foi comprovado pela fiscalização qualquer repasse financeiro a Neymar Jr. na qualidade de terceiro.

Tanto a autoridade fiscalizadora quanto a PGFN reconhecem que Neymar Jr. não recebeu qualquer valor advindo das referidas empresas. Transcrevo, nesse sentido, trecho

das contrarrazões (fl 16.286) *"Por certo, não sendo sócio ou empregado das acima citadas pessoas jurídicas, era de se esperar que não houvesse nenhum pagamento formal ao atleta."*

A argumentação, levantada pela PGFN, de que o benefício colhido por Neymar Jr. seria a redução significativa da carga tributária pelas pessoas jurídicas constituídas por seus pais, data vênica, não se traduz em vantagem financeira para o próprio. E, ainda, a alegação de que Neymar Jr. teria usufruído de bens móveis (iate, veículos) e imóveis de luxo adquiridos pelas empresas envolvidas – mesmo que houvesse comprovação de tal alegação, o que não ocorreu – também não teria o condão de comprovar benefício financeiro.

A constatação inequívoca de que Neymar Jr. não obteve benefício econômico dos negócios jurídicos alvejados pelo presente auto de infração é essencialmente importante porque permite concluir que o atleta promoveu por liberalidade a cessão de determinados direitos personalíssimos às empresas constituídas por seus pais e, conseqüentemente, dos rendimentos advindos da exploração de tais direitos.

Considerando que os direitos em questão eram legitimamente cedíveis conforme a respectiva legislação de regência (objeto lícito), que a cessão munificente era a real intenção e vontade do atleta (agente capaz), que os contratos observaram forma não defesa em lei e que não houve qualquer lesão ao fisco, conforme se demonstrará pormenorizadamente a seguir, os negócios jurídicos são válidos (art. 104 CC/02), não havendo como se imputar, na grande maioria dos casos que serão a seguir analisados, infração tributária a Neymar Jr.

Em poucas palavras, o processo em análise se traduz em legítimo acordo familiar, em que os rendimentos auferidos pela efetiva prática desportiva do futebol permaneceram com o atleta, enquanto que direitos personalíssimos correlatos à prática do futebol (i.e. direito de imagem e direitos federativos/econômicos) foram cedidos aos seus pais, que decidiram realizar a exploração dos mesmos através de pessoas jurídicas.

Sem mais delongas, passo a analisar as razões de mérito.

C.1) Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício e de fontes situadas no exterior, relativos a serviços de publicidade, tributados indevidamente na Neymar Sport.

C.1.1) Contrato de direito de imagem: Neymar Jr. x Neymar Sport – 11/05/2006

Em 11/05/2006 foi celebrado entre Neymar Jr. e a Neymar Sport o primeiro Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direito (fls 9.970).

Em relação a tal contrato, a fiscalização alega inconsistências em relação ao objeto contratual e sua data de celebração, caracterizando-o como simulado.

Considerando que as infrações ora analisadas se referem a fatos geradores ocorridos nos anos de 2011 a 2013, e considerando-se ainda a existência de um segundo contrato celebrado entre as mesmas partes, com o mesmo objeto, em 01 de abril de 2009, ou seja, posterior ao ano de celebração do contrato em tela específica, fica claro que o mais recente deve ser considerado legítimo para reger a relação das partes nos anos de 2011 a 2013.

Em outras palavras, mesmo que o contrato celebrado em 11/05/2006 seja considerado nulo em razão das alegações da fiscalização, tal nulidade somente geraria efeitos até 01 de abril de 2009, data em que se celebrou novo contrato entre as partes.

Passo, desta forma, à análise do contrato de 01 de abril de 2009.

C.1.2) Contrato de direito de imagem: Neymar Jr. x Neymar Sport – 01/04/2009

Em 01 de abril de 2009, foi celebrado entre o Neymar Jr. e a Neymar Sport o segundo Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direito, cujo teor dispõe:

"O Atleta, neste ato, cede e transfere para a Neymar Sport e Marketing, todo e qualquer direito de sua imagem, a partir desta data até 31 de dezembro de 2020."

C.1.2.1) Objeto: Cessão contratual x direito de imagem

A fiscalização aduz que o direito à imagem não poderia ter sido cedido por Neymar Jr. à Neymar Sport, na forma do instrumento acima citado, uma vez que se trata de direito personalíssimo, inalienável e intransferível. Nesse sentido, argumenta que a execução dos contratos publicitários estaria vinculada ao desempenho pessoal do atleta, devendo ser executado por ele e não pela pessoa jurídica. Por tal, o atleta seria o verdadeiro titular dos rendimentos auferidos.

Por seu turno, a defesa do contribuinte argumenta que a Constituição Federal/88 e Código Civil/02 amparariam a proteção aos direitos pessoais, incluindo o direito de imagem. Essa proteção consideraria os reflexos morais do direito de imagem, caracterizando-os como direitos personalíssimos e invioláveis. Por outro lado, o direito de imagem não se resumiria ao seu aspecto moral, mas também absorveria aspectos econômicos que seriam chamados de patrimoniais que, por sua vez, estariam disponíveis através de transferência, cessão ou licenciamento.

Apesar das autoridades fiscais terem desconsiderado a natureza dos contratos de cessão de uso de imagem por entenderem ser este um direito de caráter personalíssimo, sem execução propriamente pela empresa, mas sim por Neymar Jr., a defesa do contribuinte alega ainda que o caráter pessoal seria intrínseco a qualquer prestação de serviço, pois ao se contratar qualquer pessoa jurídica o que se busca, na verdade, é a atuação do profissional (caráter personalíssimo), o que nem por isso resulta em uma atribuição do rendimento a tais pessoas físicas atuantes, mas sim às pessoas jurídicas contratadas.

O direito à imagem se relaciona a uma das condições mais básicas e intrínsecas do ser humano, à projeção da personalidade, física ou moral, perante a sociedade. E é justamente na medida em que se caracteriza como direito personalíssimo, que tal direito possui sua inviolabilidade protegida por meio de indenização, conforme tutela da Constituição Federal/88 expressa nos incisos V e X do art. 5º:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

*V - é assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à **imagem**; (...)*

*X - **são invioláveis** a intimidade, a vida privada, a honra e a **imagem das pessoas**, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;*(grifei)

Considerando a imagem como inerente e, portanto, indissociável da figura humana, o Código Civil a define, via de regra, como direito intransmissível e irrenunciável, assim como os demais direitos da personalidade.

No entanto, o caráter de indisponibilidade dos direitos de personalidade, como determina o art. 11 do Código Civil, admite exceções. Vejamos:

*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.* (grifei)

Verifica-se que a disponibilidade específica do direito de imagem, como exceção à regra, é reconhecida mais adiante quando o Código Civil determina, nos termos do art. 20, que a reprodução de imagem para fins comerciais, sem autorização do seu titular, enseja o direito a indenização.

*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.*** (grifei)

A provisão de que a autorização de exposição ou utilização de imagem prejudica o pleito indenizatório autoriza o entendimento de que o direito à imagem é disponível, revelando, por conseguinte, sua vertente patrimonial.

Neste mesmo racional se baseou o Superior Tribunal de Justiça em vários dos julgados sobre o tema. Vejamos um exemplo:

*RECURSO ESPECIAL N. 267.529-RJ (2000/0071809-2)
Relator: Ministro Salvo de Figueiredo Teixeira*

EMENTA Direito à imagem. Corretor de seguros. Nome e foto. Utilização sem autorização. Proveito econômico. Direitos patrimonial e extrapatrimonial. Locupletamento. Dano. Prova. Desnecessidade. Enunciado n. 7 da Súmula-STJ. Indenização. Quantum. Redução. Circunstâncias da causa. Honorários. Condenação. Art. 21, CPC. Precedentes. Recurso provido parcialmente.

I - O direito à imagem reveste-se de duplo conteúdo: moral, porque direito de personalidade; patrimonial, porque assentado no princípio segundo o qual a ninguém é lícito locupletar-se à custa alheia. (grifei)

No voto do mencionado processo, o Sr. Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira (Relator), ressalta que "A propósito, abordando o tema sob o prisma do direito à imagem, a Profa. Silma Mendes Berti, na monografia "Direito à Própria Imagem", Ed. Del Rey, 1993, Cap. III, p. 36, leciona:

"Pierre Kayser também ressalta o duplo conteúdo do direito à imagem que assegura tanto o interesse moral quanto o interesse material do indivíduo em relação a ela.

Esse duplo aspecto é, por certo, refletido na noção ambígua do direito à imagem, que não protege apenas o interesse moral que tem a pessoa de se opor à sua divulgação, em situações atentatórias à sua vida privada, mas assegura também a proteção do interesse material a que a sua imagem não seja explorada sem a devida autorização e confere-lhe o monopólio de sua exploração." (grifei)

Diante de todo o acima, não obstante sua natureza de direito personalíssimo, o direito a imagem possui, ainda, esta segunda vertente, a patrimonial, na medida em que seu titular tem a prerrogativa de dispor desse direito, autorizando a cessão ou exploração do uso de sua imagem por terceiros.

No que se refere aos desportistas, o reconhecimento do direito patrimonial relativo à imagem se deu na própria Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé), que estabelece normas gerais sobre o desporto, através da inclusão do art. 87A pela Lei nº 12.396/11:

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

Em relação ao caso analisado, o que se verifica é que o objeto contratual é a cessão do direito ao uso de imagem de Neymar Jr. pela Neymar Sport, ou seja, o que se pretende contratar é justamente a "vertente patrimonial" da imagem do atleta.

O que se dá seria tão somente a permissão do atleta para que sua imagem seja usada por um terceiro, sem violar a titularidade do direito em si. Esta cessão do direito de uso da sua imagem é, inclusive, o que justifica Neymar Jr. ter sido incluído como interveniente nos contratos posteriormente celebrados pela Neymar Sport e patrocinadores, já que é o uso da sua própria imagem que está envolvido.

Em conclusão, acredito ser indubitável a licitude de objeto contratual que se baseie na cessão do direito ao uso de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física para a pessoa jurídica, conforme acima fundamentado.

C.1.2.2) Remuneração: Contrato Gratuito

A fiscalização sustenta que não consta nenhuma cláusula contendo a previsão de compensação financeira pela "cessão da imagem" do atleta. Ou seja, o atleta teria cedido seus direitos "de graça", sem nenhum custo. Ou teria cedido "todo e qualquer direito de sua imagem", desde 01 de abril de 2009 até 31 de dezembro de 2020, sem qualquer contraprestação. Afirma que só teria agido dessa forma pelo fato dos proprietários da Neymar Sport serem seus pais.

Dessa forma, a fiscalização entendeu que a gratuidade do contrato é importante porque o jogador assumiu diversas obrigações relacionadas à sua imagem, em contratos posteriores, sem que houvesse a previsão de qualquer pagamento, pela Neymar Sport, como remuneração pelos serviços personalíssimos prestados pelo atleta.

A defesa do contribuinte defende que as condições contratuais para o exercício da cessão do direito ao uso de imagem seriam questões que emergem da negociação particular entre os contratantes, não cabendo ao Fisco levantar suposições de que a contratação foge do usual ou que deveria ter mais cláusulas. O fato de ter sido cedido a título gratuito não invalidaria a cessão, pois a vontade das partes teria se dado dentro dos parâmetros legais. Cita precedentes.

Em seu turno, a PGFN assinala que como Neymar Jr. não figurava como sócio da Neymar Sport, é possível identificar um claro abuso na constituição da pessoa jurídica porque, ainda que se admita a possibilidade de um direito personalíssimo ser explorado por meio de uma pessoa jurídica, é completamente desarrazoado e desproporcional o titular do direito de imagem (atleta) não receber nenhum proveito econômico da exploração desse direito.

A PGFN alega que a distribuição do resultado da exploração do direito de uso de imagem, quando se utiliza a pessoa jurídica, deveria vir na forma de dividendos – quando o atleta aparece como sócio da pessoa jurídica – ou, pelo menos, mediante a estipulação de uma remuneração paga pela pessoa jurídica em favor do atleta. Aponta, contudo, que nada disso aconteceu, visto que Neymar Jr. é era acionista da Neymar Sport – portanto não teria direito a receber dividendos – tampouco fora estipulado, no contrato de cessão de direito de uso de imagem, qualquer forma de remuneração em benefício do mesmo.

Por fim, a PGFN considera necessário que a cessão fosse por prazo determinado, para que a cessão não se tornasse desproporcional. Acredita que ceder o direito de uso, por prazo indeterminado, significaria oportunizar ao cessionário a perspectiva de auferir vantagem patrimonial muito superior, sem limites e, o que é mais grave, mediante a exploração de um direito personalíssimo da pessoa física cedente.

Conclui a PGFN que a formatação jurídica escolhida pelo atleta e seus pais implicaria na exclusão de Neymar Jr. da participação dos resultados obtidos pela Neymar Sport, configurando ausência de propósito negocial como mencionada pela autoridade fiscal, isto é, o negócio foi realizado de uma maneira que destoa do que se poderia esperar de uma prática comercial normal.

A PGFN aponta que a única explicação para a forma pela qual a cessão do direito de uso de imagem foi realizada, em favor de terceiros e gratuitamente, é o fato de que os beneficiários de direito – ou seja, os acionistas da Neymar Sport – serem os pais de Neymar Jr. Daí porque a autoridade fiscal ressaltou o elemento “partes relacionadas” ou “operação intragrupo”.

Menciona a PGFN que o art. 87-A da Lei nº 9.615, de 1998 (Lei Pelé), autorizou a cessão de direito de uso de imagem de atletas, porém, destaca que a norma traz como requisitos da cessão a “fixação de direitos, deveres e condições” distintas do contrato de trabalho, devendo existir, portanto, deveres e obrigações específicos para o contrato de cessão de direito de uso de imagem.

A PGFN alega que é precisamente nesse aspecto que os contratos firmados por Neymar Jr. com a Neymar Sport mostram-se incompatíveis com a regulamentação do art. 87-A da Lei nº 9.615, de 1998, pois a cessão de direito de imagem, em favor da Neymar Sport, não apresenta a estipulação de direitos e deveres para as partes.

Sobre esse tópico, não é possível deixar de registrar de antemão que não há qualquer disposição legal que impeça ou restrinja a possibilidade de um indivíduo contratar gratuitamente. Este fato, por si só, já extinguiria qualquer argumentação ofertada pelas autoridades fiscais no sentido de invalidar o instrumento contratual por ser não oneroso.

O argumento de que a formatação jurídica escolhida permitiria uma exploração desproporcional, pois o titular do direito de uso de imagem (atleta) não receberia nenhum proveito econômico da exploração desse direito, data vênica, não procede.

Em linha com os argumentos expostos pela defesa do contribuinte, a forma de compensação financeira que emerge da negociação particular entre os contratantes é exercício de direito que não cabe ao Fisco avaliar, sendo, inclusive, expressamente permitido em lei.

Dessa forma, é legítima e plenamente viável a forma de compensação, tendo em vista que a onerosidade ou não de qualquer negociação depende da vontade entre as partes.

O posicionamento da doutrina especificamente no que se refere à cessão do direito de uso de imagem de forma gratuita por atletas confirma o entendimento acima defendido:

*“A disponibilidade parcial da própria imagem é admitida pela doutrina e pela jurisprudência brasileira, sendo mesmo uma prática comum na atualidade, especialmente em relação às pessoas famosas, como desportistas, atrizes e modelos. **O uso consentido da própria imagem em favor de terceiros pode ser realizada gratuitamente ou mediante pagamento, conforme se pretende demonstrar mais adiante.**”⁵ (grifei)*

A jurisprudência, por sua vez, também acompanha esse racional:

RESPONSABILIDADE CIVIL. AÇÃO INDENIZATÓRIA. UTILIZAÇÃO DE IMAGEM EM CAMPANHA DE COSMÉTICOS. AUTORIZAÇÃO. DANO MATERIAL E MORAL. DESCABIMENTO.

*1. Inaplicabilidade do Código de Defesa do Consumidor. Matéria discutida que não diz com relação de consumo. Caso em que a autora teve divulgada fotografia em campanha publicitária para divulgação de linha de cosméticos. Prova dos autos indica ter a demandante consentido previamente com o uso das fotografias. Ausência de insurgência quanto ao pagamento de cachê. **Cessão gratuita de imagem. Direito disponível. Inexistência de ilicitude por parte da requerida. Sentença de improcedência mantida. NEGARAM PROVIMENTO À APELAÇÃO. UNÂNIME.** (...) Todavia, em que pese esta proteção dispensada pelo ordenamento jurídico pátrio à imagem*

⁵ FACHIN, Julmar Antonio. “A Proteção Jurídica da Imagem”. São Paulo, Celso Bastos – Editor. 1999, pág. 72.

*do indivíduo, entendendo que o direito de imagem nos moldes preconizados na inicial configura um direito disponível, sendo inclusive possível de se cogitar do uso gratuito da imagem, caso autorizado pelo titular.*⁶ (grifei)

Nesse sentido, é legítima a contratação ora analisada, não havendo sustento nos argumentos trazidos pelas autoridades fiscais de que a gratuidade contratual desqualificaria o acordo celebrado entre as partes.

De qualquer sorte, importante ressaltar ainda, que da época de celebração do contrato analisado (2009), o direito de imagem de Neymar Jr. realmente não tinha valor expressivo, pois este ainda não era considerado celebridade ou possuía a notoriedade de hoje. Ou seja, não seria adequado avaliar a gratuidade do contrato com base na imagem que o atleta possui hoje.

C.1.2.3) Formalidades: Registro Público

A Fiscalização alega, ainda, que os efeitos desse contrato não se operariam perante a Receita Federal do Brasil, por não ter sido o mesmo consignado em registro público, nos termos do art. 221 do Código Civil:

*Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; **mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.*** (grifei)

A defesa do contribuinte defende que a legislação é clara ao prever que o acordo de vontade vincula e obriga as partes independentemente da forma (verbal ou escrita, contrato particular ou escritura pública, com presença de testemunhas ou não) e mesmo se ausentes o registro público e reconhecimento de firmas.

Pela leitura do art. 221 acima transcrito, verifica-se que a necessidade do registro público se dá como condição imposta para fins de eficácia do contrato perante terceiros. No entanto, não se trata aqui de qualquer terceiro, mas sim daquele com potencial interesse no negócio jurídico. A exigência de registro público visa proteger o terceiro que, embora não tenha participado do negócio jurídico, foi eventualmente prejudicado com os efeitos reflexos do mesmo.

A Fazenda Pública não pode ser considerada como terceiro interessado a não ser que comprove, no caso concreto, situação de prejuízo, o que não ocorre no processo em debate. A liberdade na organização de negócios privados realizada de forma legítima e, eventual economia tributária, não podem ser consideradas como elementos prejudiciais aos cofres públicos sob pena de violação do ordenamento jurídico pátrio, mormente o direito ao exercício da autonomia privada e liberdade contratual (Art. 170 CF/88).

⁶ Apelação cível nº 70055149652, Décima Câmara Cível, Tribunal de Justiça de RS, Relator: Jorge Alberto Scheiner Pestana, Julgado em 29/05/2014.

Vale apontar, ademais, que o instrumento ora analisado não se encontra listado entre aqueles que devem ser, necessariamente, sujeitos a registro público para fins de surtir efeito perante terceiros, conforme determina a Lei nº 6.015/73, que dispõe sobre o registro público. Vejamos:

Art. 129. Estão sujeitos a registro, no Registro de Títulos e Documentos, para surtir efeitos em relação a terceiros:

1º) os contratos de locação de prédios, sem prejuízo do disposto do artigo 167, I, nº 3;

2º) os documentos decorrentes de depósitos, ou de cauções feitos em garantia de cumprimento de obrigações contratuais, ainda que em separado dos respectivos instrumentos;

3º) as cartas de fiança, em geral, feitas por instrumento particular, seja qual for a natureza do compromisso por elas abonado;

4º) os contratos de locação de serviços não atribuídos a outras repartições;

5º) os contratos de compra e venda em prestações, com reserva de domínio ou não, qualquer que seja a forma de que se revistam, os de alienação ou de promessas de venda referentes a bens móveis e os de alienação fiduciária;

6º) todos os documentos de procedência estrangeira, acompanhados das respectivas traduções, para produzirem efeitos em repartições da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios ou em qualquer instância, juízo ou tribunal;

7º) as quitações, recibos e contratos de compra e venda de automóveis, bem como o penhor destes, qualquer que seja a forma que revistam;

8º) os atos administrativos expedidos para cumprimento de decisões judiciais, sem trânsito em julgado, pelas quais for determinada a entrega, pelas alfândegas e mesas de renda, de bens e mercadorias procedentes do exterior.

Não obstante o acima, como argumentação complementar, o mesmo citado art. 221 do Código Civil, determina em seu parágrafo primeiro:

Parágrafo único. A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal.

Sendo assim, apesar da falta de registro do contrato em registro público, tem-se que o parágrafo único do art. 221 do Código Civil admite outras provas de caráter legal como forma de supri-lo.

Tendo em vista a exaustiva apresentação de documentos relacionados à correta contabilidade da empresa envolvida e a falta de qualquer questionamento quanto à veracidade das informações nesta contida, e a escrituração contábil regular da Neymar Sport, conforme acostada aos autos, de todos os recebimentos advindos da cessão de uso de direito de imagem –, ambos os fatos fazem prova a favor do contribuinte. Nesse sentido, dispõe o art. 923 do Regulamento de Imposto de Renda:

*Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais **faz prova a favor do contribuinte** dos fatos nela registrados e comprovador por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (grifei)*

Tendo em vista todo o acima, a realização do negócio jurídico foi comprovada e é legítima para projetar seus efeitos tributários, não havendo sustento nos argumentos trazidos pelas autoridades fiscais de que a falta de formalidades contratuais, mormente registro público, desqualificaria o acordo celebrado entre as partes ou traria qualquer prejuízo na produção de efeitos perante a Fazenda Pública.

C.1.3) Contrato de direito de imagem: Neymar Sport x Santos-10/05/2006

Em 10 de maio de 2006, a Neymar Sport firmou com o Santos o primeiro contrato que previa a cessão do direito do uso de imagem de Neymar Jr. até 05 de fevereiro de 2011.

Ao longo dos anos posteriores, foram celebrados diversos aditamentos a este contrato. O primeiro aditivo, firmado em 05 de fevereiro de 2010, determinou que a participação da Neymar Sport seria a de 50% dos resultados obtidos pelo Santos na exploração do direito de uso de imagem de Neymar Jr. Posteriormente, novos aditivos foram celebrados determinando que a participação da Neymar Sport fosse majorada para 70% e 90%, até que, em meados de 2013, o vínculo entre Neymar Jr. e o Santos se encerrou.

Em relação a tal contrato, a fiscalização alega inconsistências em relação: (i) à legitimidade da Neymar Sport em contratar o direito de uso de imagem do atleta; (ii) à previsão de exploração exclusiva da imagem do atleta independente de sua utilização ou não pelo Santos; (iii) à efetiva exploração da imagem do atleta e (iv) à vinculação intrínseca ao contrato de trabalho, desqualificando-o diante do disposto no art. 87A da Lei Pelé.

Considerando que as infrações ora analisadas se referem a fatos geradores ocorridos nos anos de 2011 a 2013, e considerando-se ainda a existência de um outro contrato celebrado entre as mesmas partes, com o mesmo objeto, em 19 de agosto de 2010, ou seja, posterior ao ano de celebração do contrato em tela específica, fica claro que o mais recente deve ser considerado legítimo para reger a relação das partes nos anos de 2011 a 2013 em detrimento daquele celebrado em 2006.

Neste sentido, vale transcrever a cláusula décima segunda do contrato celebrado em 19 de agosto de 2010:

CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA: O presente instrumento substitui e revoga quaisquer entendimentos prévios mantidos entre as partes com relação ao seu objeto, incluindo, em especial, o Instrumento Particular de Cessão do Uso de Imagem celebrado entre as PARTES em 05 de fevereiro de 2010 e o Aditamento ao Instrumento Particular de Cessão do Uso de Imagem assinado em 31 de março de 2010. Este instrumento somente poderá ser alterado por instrumento escrito e assinado pelas partes, devidamente representadas, não valendo, para tais fins, mensagens eletrônicas trocadas entre as partes. (grifei)

Passo, dessa forma, à análise do contrato de 19 de agosto de 2010.

**C.1.4) Contrato de direito de imagem: Neymar Sport x Santos-
19/08/2010**

Em 19 de agosto de 2010, houve celebração de novo Instrumento Particular de Cessão de Direito de Uso de Imagem, de Desenvolvimento Conjunto de Carreira e Outras Avenças.

Conforme já mencionado no item C.1.2.1 acima, o direito de uso de imagem de atleta de futebol é legitimamente passível de ser cedido a terceiros, contanto que observe o determinado no dispositivo de regência, qual seja Art. 87-A da Lei 9.615/98, alterado pela Lei 12.935/11.

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

Tendo em vista o acima, mister se faz comparar os principais direitos, deveres e condições dos contratos envolvidos – o de cessão do direito de uso de imagem (fl. 9.987) vis-à-vis o contrato de trabalho (SP2010001856 - fl. 4.687), ambos celebrados em 19 de agosto de 2010 – para que seja verificado se deveras tais elementos são mesmo inconfundíveis para fins de aplicação da proteção da lei:

Santos - CONTRATO DIREITO DE IMAGEM (fl. 9.987) X CONTRATO DE TRABALHO (fl. 4.687)

CLAUSULAS	DIREITO DE IMAGEM	CONTRATO DE TRABALHO
PARTES	Santos x Neymar Sport e Neymar Jr.	Santos x Neymar Jr.
PRAZO	19/08/2010 a 19/08/2015	19/08/2010 a 19/08/2015
OBJETO	Cessão pela Neymar Sport dos direitos sobre o uso e exploração do nome, apelido desportivo, voz e imagem do Atleta Neymar no Brasil e no exterior ao Santos.	
PRINCIPAIS DEVERES E DIREITOS	1 Santos, Neymar Sport e o Atleta Neymar serão conjuntamente responsáveis pela execução das práticas de desenvolvimento da carreira. 2 A execução da atividade de exploração da imagem do Atleta caberá, conjuntamente, ao Santos e à Neymar Sport <u>Obrigações da Neymar Sport:</u> 3 Ceder ao Santos direitos de uso de imagem 4 Comunicar ao Santos recebimento de quaisquer ofertas. 5 Cumprir fielmente com as obrigações do "ProjetoNeymar" <u>Obrigações de Neymar Jr.</u> 6 Participar dos eventos para exploração da imagem 7 Cumprir fielmente com as obrigações do "ProjetoNeymar" 8 Manter conduta pessoal compatível 9 Utilizar o material esportivo do fornecedor; 10 Ceder ao Santos direitos de uso de imagem 11 Utilizar somente referências elogiosas ao Santos e seus patrocinadores.	Não há nos autos copia integral do contrato de trabalho celebrado em 19/0/2010. Somente resumo e extrato das cláusulas extras que aqui menciono.
REMUNERAÇÃO	1 R\$ 900.000,00 - Contrapartida Financeira Inicial Independentemente do valor das receitas auferidas a partir da exploração da imagem 2 Primeiro R\$ 1.000.000,00 de receita auferida a cada ano caberá exclusivamente ao Santos, 3 Percentual sobre o valor líquido do resultado de exploração da imagem (70% x 30%) 4 Comissão de 10% para Neymar Sport em caso de transferência a outro clube 5 R\$ 300.000,00 - Contrapartida Variável em função de convocações específicas; 6 R\$ 3.500.00/ano - Contrapartida Fixa em função da comercialização dos diversos espaços dos uniformes de jogo de sua equipe de futebol profissional; Mínimo de R\$ 18.400.000,00 pelo período contratual total	1 R\$ 150.000/mês - salário 2 Multas por rescisão contratual ou rompimento e pagamentos em caso de transferência do atleta; 3 Comissão de 10% para Neymar Sport em caso de transferência a outro clube 4 O resumo do contrato faz menção expressa aos valores a serem pagos a título do contrato de cessão de direito de uso de imagem Mínimo de R\$ 9.000.000,00 pelo período contratual total
Remuneração global		

Em análise ao quadro comparativo acima, verifica-se que direitos, deveres e condições não são, de fato, inconfundíveis, do ponto de vista contratual.

Primeiramente, vale destacar que dentre as obrigações constantes do contrato de exploração de direito de imagem estão:

i) a Contrapartida fixa no valor de R\$ 3.500.000,00 para a Neymar Sport "em função da comercialização dos diversos espaços dos uniformes de jogo de sua equipe de futebol profissional". Não há uma vinculação expressa entre a remuneração estabelecida e a imagem do atleta, tendo em vista que o uniforme é utilizado por todos os jogadores.

ii) a Comissão de 10% para Neymar Sport em caso de transferência de Neymar Jr. a outro clube. Não há sentido o estabelecimento de comissão por transferência de clube em contrato de cessão de direito de uso de direito de imagem.

Em segundo lugar, em relação ao contrato de trabalho vale mencionar:

i) Ausência de remuneração por convocações especiais. Tal reconhecimento foi estipulado exclusivamente no contrato de cessão de uso de direito de imagem.

ii) O resumo do contrato faz menção expressa aos valores a serem pagos a título de direito de imagem. Tal menção sugere que a remuneração por cessão de direito de imagem está vinculada à pessoa física do atleta e faz parte de um "pacote" de remuneração do contrato de trabalho. Vejamos:

NOME: NEYMAR DA SILVA SANTOS JUNIOR.

RESUMO:

Rescisão

Renovação (Novo Contrato)

CONDIÇÕES:

- 1) Rescisão do Contrato Federativo nº 694444, período de 10/02/2010 a 31/12/2014, em 19/08/2010.
- 2) Novo Contrato Federativo nº sp2010001856, pelo período de 19/08/2010 à 19/08/2015.
- 3) Salário, R\$ 150.000,00 mensais ✓
- 4) Cláusula Penal
 - a) Brasil: R\$ 180.000.000,00
 - b) Exterior: a)- R\$35.000.000,00 até 31/12/2010 e b)- R\$45.000.000,00 a partir de 01/01/2011

Obs: Ao iniciar a multa do item "b" será reduzido sobre o valor total R\$2.000.000,00 ao ano, logo tendo a aplicação da redução sobre a referida cláusula penal a partir de 01/01/2012.
- 5) Direitos Econômicos: 60% ao Santos FC e 40% a DJS
- 6) Na hipótese de transferência do atleta Neymar a outro clube do Brasil ou Exterior ocorrida depois de 01/02/2011 e antes do final do prazo de vigência do novo Contrato de Trabalho de atleta profissional entre o atleta Neymar e o Santos, o Santos pagará a Neymar Sport comissão de 10% (dez por cento) do montante líquido que lhe caberá em virtude da referida transferência. O valor da comissão será repassado a Neymar Sports, independentemente de outras comissões que venham a ser pagas pelo Santos em virtude da referida transferência.
- 7) **Contrato de Cessão de Direito de Uso de Imagem (término em 19/08/2015)** pagos conforme abaixo:
 - a)- 02 parcelas de R\$450.000,00 vencendo-se a primeira em 10/09/2010 e a segunda em 11/10/2010,
 - b)- 60 parcelas iguais e mensais de R\$125.000,00 vencendo-se a primeira em 10/10/2010 e as restantes nos meses subsequentes,
 - c)- 20 parcelas iguais e trimestrais de R\$500.000,00 vencendo-se a primeira, relativa ao trimestre compreendido entre setembro e novembro deste ano, em 10/12/2010, sendo as parcelas restantes vencidas após o encerramento do trimestre e sempre no primeiro dia 10 do mês subsequente;
 - d)- Caso o atleta seja convocado para integrar a Seleção Brasileira na Copa América 2011, Olimpíadas de Londres em 2012 e Copa do Mundo 2014, o Santos pagará para cada uma das hipóteses acima mencionadas o valor adicional de R\$300.000,00, mediante apresentação das respectivas notas fiscais e com vencimento no prazo de 5 dias contados do final da participação da Seleção nas referidas competições.

Percebe-se que há uma conexão entre a relação laboral de Neymar Jr. com a exploração do direito de uso de sua imagem. Apesar de ser natural que haja certa conexão, afinal o contrato de imagem advém do contrato de trabalho, no entanto, o que se nota aqui é um entrelaçamento entre as condições de ambos os contratos.

A maioria dos elementos de conexão se encontra presente, ainda, no contrato de trabalho celebrado em 22/12/11 - SP2011018161, quando comparado ao contrato de cessão de uso de direito de imagem de 19/08/2010 e seus aditivos futuros, válidos para os fatos geradores ocorridos entre dezembro/12 até o fim de vínculo empregatício do atleta com o Santos.

Outro fato que merece atenção é a desproporcionalidade dos valores globais mínimos estabelecidos em cada um dos dois contratos. Nota-se que, de acordo com as cláusulas contratuais, o valor mínimo a ser recebido a título de exploração de direito de uso de imagem é de R\$ 18.400.000,00, enquanto o mínimo estabelecido no contrato de trabalho é inferior à metade, R\$ 9.000.000,00.

Em verdade, quando se considera todo o período do lançamento, analisando-se os valores recebidos pela Neymar Sport do Santos nos anos 2011 a 2013, temos que a remuneração fixa paga pelo Santos, a título de exploração de direito de uso de imagem foi mais de 5 vezes superior ao salário pago ao atleta (fl. 7.148).

Em um cenário cujo contrato de cessão de direito de uso de imagem é acessório ao contrato de trabalho, conforme, inclusive, já se posicionou o Superior Tribunal de Justiça⁷, não há lugar para tal desproporção. Neste sentido, vale citar precedente jurisprudencial⁸:

ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL (JOGADOR) – DIREITO DE IMAGEM (DIREITO DE ARENA) – NATUREZA SALARIAL DA VERBA – CABÍVEL INTEGRAÇÃO NA REMUNERAÇÃO PARA FINS TRABALHISTA, PREVIDENCIÁRIO E FISCAL – Parcela paga atleta profissional de futebol (jogador) a título de direito de imagem ou arena, possui natureza jurídica salarial, cabendo integração remuneratória para fins trabalhista, previdenciário e fiscal, mormente quando o valor pago é 157% superior ao salário para jogar futebol, entrar em campo. O direito de imagem, embora personalíssimo e de arrimo constitucional, civil e trabalhista, decorre do contrato de emprego firmado com o clube, cujo ganho é acessório, não podendo suplantar o salário pela atividade principal contratada (jogar bola). A dissimulação salarial fica evidente, não só pela desproporção da paga pelo direito de imagem, mas em razão da forma do pagamento: através de empresa simulada de divulgação e eventos em nome do reclamante. Não passando pelo crivo dos arts. 9º. e 444 da CLT. Sentença mantida.”.(grifei)

⁷ CC 34.504/SP, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, Rel. p/ Acórdão Ministro RUY ROSADO DE AGUIAR, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 12/03/2003, DJ 16/06/2003, p. 256.

⁸ TRT 15ª. R. – RO 00564-2004-092-15-00-0 . 6ª. T. – Rel. Juiz Édson dos Santos Pelegrini – Data de Publicação 18/11/2014.

Conclui-se, desta forma, que os rendimentos recebidos pela Neymar Sport a título de uso de direito de imagem de Neymar Jr., pelo Santos, constituem-se, em verdade, em complementação da remuneração do contrato de trabalho de Neymar Jr.

Desta forma, é procedente a argumentação de que os valores pagos pelo Santos, devem ser reclassificados de forma a serem considerados como rendimentos da pessoa física de Neymar J. pagos a título de complementação salarial.

Não obstante tais razões, no curso do julgamento preponderou, no Colegiado, a respeito deste item, o entendimento trazido na declaração do Conselheiro Ronnie Soares Anderson, o qual passa a integrar a fundamentação desta parte do voto.

Vejo como muito bem caracterizado pelas autoridades lançadoras o caráter eminentemente salarial dos valores pagos pelo SFC à Neymar Sport a título de remuneração pelo direito de imagem.

Apenas uma leitura açodada do Relatório Fiscal pode levar à conclusão de que se trata tal constatação de inovação do julgamento de primeira instância, como alude a defesa, pois, como bem frisado nas contrarrazões, às fls. 7133/7134, 7143, e 7147/7148 daquele documento está clarificado o entendimento do Fisco de que tais pagamentos têm natureza salarial.

Noutro giro, cabe lembrar que a cessão de uso da imagem do atleta profissional vem sendo bastante utilizada no exterior, particularmente na Europa. A respeito, Jorge Miguel Costa Soares, em "Direito de Imagem e Direito de Arena no Contrato de Trabalho do Atleta Profissional"⁹, p. 84, menciona:

Os exemplos são muitos e variados. Há clubes que estabelecem uma rotina de apresentações de seus atletas em lojas de souvenirs. A agenda de cada um é divulgada com antecedência e a torcida sabe o dia e a hora em que determinado jogador estará na loja. Assim, naquele dia, vende-se todo tipo de produto relacionado a ele - camisas, bonés, fotografias, pôsteres, canecas, cadernos, etc. - gerando uma valiosa fonte de receita para os clubes. Da mesma forma, as agremiações vinculam a imagem do atleta a seus patrocinadores. Por exemplo, a montadora de veículos que patrocina o clube usa os jogadores em seus comerciais de televisão.

No Brasil, contudo, o instituto tomou muitas vezes rumo diverso. Conforme explica esse autor (ibidem, p. 86), no país:

O "contrato de imagem", assinado em paralelo ao contrato de trabalho, como não faz qualquer utilização da imagem do jogador, torna-se unicamente uma fraude ao contrato de trabalho, uma forma de burlar tributos e fugir de obrigações trabalhistas.

Essa fraude é facilmente comprovada pelas próprias características dos instrumentos assinados. Os "contratos de imagem" produzidos pela grande maioria dos clubes nacionais pagam grandes somas aos atletas pelo uso de sua imagem pessoal. São contratos onerosos, que remuneram com muitos milhares de reais essa utilização, valores que muitas vezes são 200% ou 300% maiores que o salário do atleta. Esses impressionantes valores remuneram a suposta utilização da imagem, mas não estabelecem qualquer contrapartida a esse pagamento.

⁹ SOARES. JORGE MIGUEL ACOSTA. *Direito de Imagem e Direito de Arena no Contrato de Trabalho do Atleta Profissional*. São Paulo: LTR, 2008.

Na espécie, insolitamente, a remuneração fixa paga pelo SFC a título de exploração do direito do uso de imagem do recorrente nos anos em apreço, foi quase 5 (cinco) vezes superior às verbas salariais acrescidas de toda premiação (R\$ 33.004.418,77 x R\$ 6.741.340,27).

Vale anotar, por oportuno, que Melo Filho¹⁰ refere que, quando da edição da Lei nº 12.395/11, que introduziu o art. 87-A na Lei Pelé, havia proposta para limitar os ganhos a título de direito de imagem ao salário percebido pelo atleta, a qual ficou por não prevalecer. Diante dos abusos verificados no período subsequente, dentre os quais o ora examinado, a Lei nº 13.155/15 introduziu no art. 87-A da Lei Pelé parágrafo único, o qual limitou a 40% da remuneração total paga ao atleta o montante retribuído a título de cessão do direito de imagem¹¹.

Também impende destacar que as obrigações assumidas contratualmente pelo recorrente, como parte dos contratos de cessão de uso firmados entre o SFC e a Neymar Sport, tais como divulgar e expor a marca SFC em todas as apresentações públicas que fizer, com os demais membros da equipe de futebol, ou ceder o uso de sua imagem para o clube em todas as atividades desportivas em que a equipe de futebol se apresentar, ou promoções que o SFC viesse a fazer, não restaram comprovadas.

Ao contrário do que aduz o autuado, o SFC foi devidamente chamado no curso do procedimento a atestar tais ações de marketing em que teria sido utilizado a imagem daquele, encaminhando tão somente DVD contendo alguns vídeos, para consumo interno do clube, o que em nada se assemelha à documentação que demonstrasse a existência de real estrutura voltada à exploração de imagem tal como a usualmente realizada pelos clubes europeus, mencionada no trecho de doutrina mais acima.

Eventual responsabilização do SFC face aos fatos constatados é matéria estranha à presente lide, não sendo apropriadas maiores digressões a respeito.

A arguição de que o recorrente não pode ser culpado pelo clube não ter utilizado sua imagem, outrossim não se sustenta. A propósito, merecem colação, uma vez mais, as palavras de Jorge Miguel Costa Soares (ibidem, pp. 87/88):

Pode-se argumentar que a licença para utilização da imagem do indivíduo não obriga necessariamente o licenciado a vir a usá-la. **A cessão do uso não determina que esta venha a ser realmente aproveitada.** A imagem da pessoa pode ser licenciada aguardando evento futuro e este não vir a acontecer. **No caso do atleta profissional, o não aproveitamento não define a fraude, mas sugere-a.** Um clube, que contrata a imagem de um jogador que é seu funcionário, paga quantias milionárias por sua utilização e não a utiliza, indica ao magistrado [*julgador administrativo*] que ali pode estar ocorrendo uma fraude contra a legislação trabalhista [*fiscal*]. Esse elemento, somado aos anteriores - ausência de obrigações específicas, pagamento de valores elevados -, denota que o "contrato de imagem"

¹⁰ FILHO, Álvaro Melo. Nova Lei Pelé: Avanços e Impactos. Rio de Janeiro: Maquinária, 2011, p.131.

¹¹ Lei 9615/98.

Art. 87-A

(...)

Parágrafo único. Quando houver, por parte do atleta, a cessão de direitos ao uso de sua imagem para a entidade de prática desportiva detentora do contrato especial de trabalho desportivo, o valor correspondente ao uso da imagem não poderá ultrapassar 40% (quarenta por cento) da remuneração total paga ao atleta, composta pela soma do salário e dos valores pagos pelo direito ao uso da imagem.

teria sido assinado apenas para garantir ao clube uma grande economia sobre a folha de pagamentos. (grifei)

Com efeito, a não comprovação de que o clube se utilizou do direito de imagem cedido pelo jogador, ainda que se cogite não estar, por si só, apta a definir a dissimulação da percepção de salários, resta consistente com os demais elementos verificados no procedimento, tais como recebimento de valores mensais sistemáticos e independentes da efetiva utilização da imagem, de modo a denotar o real caráter dessas quantias.

Na verdade, os contratos de cessão estão todos conexos ao contrato de trabalho do jogador. E neles há cláusulas que estipulam categoricamente, que, independentemente do resultado obtido pelo SFC com a exploração do direito de imagem, o recorrente receberia contrapartidas fixas em razão da pretensa cessão.

Tal se deu no contrato celebrado em 19/8/2010 (fls. 7517 e ss), em que são assegurados pagamentos "independentemente do valor das receitas auferidas a partir da exploração da imagem" (contrapartida financeira inicial), e explicitado que o clube "garantirá os pagamentos independentemente dos patrocinadores que consiga viabilizar para estampar suas marcas" (contrapartida fixa).

Na cláusula sexta do contrato celebrado em 7/11/2011 (fls. 7528 e ss), constam regras similares, sendo inclusive de se destacar disposições que enunciam que, ainda que o clube não consiga cotas de patrocínio de empresas estatais em dado montante, ele complementaria o valor mensal acordado de R\$ 333.333,34 a ser pago ao atleta, pretensamente vinculado a esses patrocínios.

Fica evidente que a menção aos patrocínios e demais receitas que suportariam a retribuição pela cessão é meramente formal, pois independentemente de outras considerações, restava sempre assegurado o pagamento da remuneração mensal ao jogador, consoante avençado. Em palavras mais simples: paga-se tendo como causa o recebimento de certas receitas pelo clube; mas se não ocorrerem tais receitas, paga-se do mesmo jeito.

Aliás, o Presidente do SFC à época e signatário dos indigitados contratos, Luís Álvaro de Oliveira Ribeiro, didaticamente explanou ao Fisco (fls. 5471/5419):

(...) essa prática de pagar a maior parte da remuneração do atleta como direito de imagem é comum no mundo do futebol, pois agrada aos atletas.

Ademais, mas não em demasia, merece recordar que o clube pagou, nos anos-calendário 2011 a 2013, muito mais ao jogador (cerca de R\$ 33 milhões) para explorar os direitos de imagem do que recebeu, em contrapartida, fruto dessa exploração (cerca de R\$ 3 milhões).

O recorrente alega genericamente, que isso se deve ao incremento da receita do clube proporcionada pela presença do jogador no time, o que consistiria em "direito de imagem coletivo".

Ainda que seja inegável que o vínculo do atleta como jogador no time tenha reflexo, de várias maneiras, no incremento dos resultados do SFC nos anos em questão, isso de forma alguma se traduz em retribuição advinda de cessão de direitos de imagem, ainda que alcunhada de "coletiva", por incompatibilidade conceitual.

Aliás, inviável definir em que proporção a receita do SFC foi majorada em função do recorrente fazer parte do time, e em que medida o foi em virtude de outros possíveis fatores, como melhoria na gestão de marketing, presença de outros jogadores, etc.

Conforme salientado, a simples leitura das cláusulas contratuais desvela que os pagamentos à Neymar Sport estavam, na prática, desvinculados dos contratos publicitários firmados pelo SFC com terceiros, por corresponderem a contrapartidas predeterminadas, e fixadas com antecedência a qualquer exploração efetiva da imagem, tendo ínsita natureza remuneratória do trabalho prestado ao clube pelo jogador.

Merece ressaltar serem inaplicáveis ao caso as disposições do art. 129 da Lei nº 11.196/05, a uma porque esse artigo trata da prestação de serviços intelectuais, e não de exploração de direitos de imagem de atleta, em relação aos quais existe norma posterior e específica, o art. 87-A da Lei Pelé, vigente no período em tela.

A duas, porque, ainda que sob esse prisma se considerasse aplicável, tal norma não prepondera quando verificado que está, na realidade, a dissimular retribuição de cunho salarial, como se evidencia na situação em foco. Nesse sentido, é copiosa a jurisprudência trabalhista e administrativa.

Por conseguinte, tratam-se os valores recebidos pela Neymar Sport do SFC a título de remuneração pela exploração de direitos de imagem cedidos, na verdade, de rendimentos de natureza salarial, visto que decorrentes da prestação de serviços do recorrente como jogador profissional da agremiação, dentro de um contexto de subordinação, não eventualidade, onerosidade e pessoalidade.

Deve-se, então, ser mantida a exigência no particular.

C.1.5) Validade dos contratos de direito de imagem celebrados com terceiros

De acordo com o TDF, a maioria dos contratos de publicidade firmados teria tentado ocultar o real contribuinte (Neymar Jr.), aquele que teria tido relação direta e pessoal com o fato gerador, qual seja a efetiva prestação de serviços (art. 121, I, do Código Tributário Nacional), qualificando-o simplesmente como anuente.

A fiscalização alega que estes contratos teriam utilizado subterfúgios para manter o vínculo jurídico obrigacional em relação ao atleta.

Preliminarmente, vale ressaltar que eventuais contratos que mencionem Neymar Jr. como parte na relação contratual, seja na qualidade de anuente, interveniente, atleta, contratado, esportista ou outra denominação do gênero, não comprometem a exploração econômica de direito de uso de imagem por parte da pessoa jurídica, mormente porque demonstrada a substância da Neymar Sport (item C.1.5.2 abaixo).

Tendo em vista que a imagem que está sendo explorada é o do atleta, é natural que a empresa contratante queira garantir que o mesmo esteja ciente da extensão do seu envolvimento nas obrigações contratadas.

O mestre e doutor Rafael Pandolfo, ex-conselheiro deste colegiado, levanta outro ponto interessante, que a anuência contratual do atleta assegura, ainda, que a exploração não viole nenhum dos direitos morais relacionados à imagem do mesmo. Vejamos¹²:

Mesmo após a cessão desses direitos patrimoniais à pessoa jurídica, os contratos firmados pela empresa cessionária deverão ter a anuência do cedente (atleta, artista, etc.), para assegurar que a forma de exploração econômica que será realizada pela cessionária não violará nenhum dos direitos morais do autor.

Assim, a participação do autor/atleta no instrumento contratual não possui outro significado senão a preservação de uma prerrogativa assegurada pelo ordenamento, não infirmando o regime jurídico eleito para exploração dos direitos patrimoniais pela pessoa jurídica. (grifei)

Antes de nos debruçarmos individualmente sobre os contratos destacados pela fiscalização, cabe realizar uma análise prévia em relação a outro aspecto comum levantado em relação a quase todos os contratos citados, qual seja, a natureza personalíssima dos serviços realizados por Neymar Jr. e a consequente impossibilidade, na opinião da fiscalização, destes serem prestados por meio de pessoa jurídica.

C.1.5.1) Serviços personalíssimo x exploração por pessoa jurídica

O ponto mais importante da análise dos contratos celebrados com terceiros seria a alegada impossibilidade de serviços personalíssimos serem explorados através de pessoa jurídica.

Não obstante já ter me posicionado brevemente em relação a essa questão, no item C.1.2.1 acima, vale neste momento dedicar maior aprofundamento, tendo em vista ter sido ela mencionada repetidas vezes pelas autoridades fiscais em relação aos contratos celebrados com terceiros e agora analisados.

O enfoque nesse tópico é um pouco diferente do item C.1.2.1 acima, pois se antes tratou-se da possibilidade de cessão contratual (obrigação de dar/ceder) do uso da imagem, aqui será tratada a possibilidade da exploração, por meio de pessoa jurídica, de serviços que, fundamentalmente, demandam atos personalíssimos, ou seja, aqueles necessariamente exercidos por uma pessoa física para que se caracterize a sua execução (obrigação de fazer).

Entende-se por serviço personalíssimo aquele que é *intuitu personae*, ou seja, cuja realização deve ser feita pela própria pessoa física contratada. Em outras palavras, personalíssimo é aquele ato/serviço que depende essencialmente do indivíduo a que se refere para ser realizado.

É justamente por ser infungível que a fiscalização alega a impossibilidade jurídica do objeto, pois, uma vez que a prestação de serviços requer a presença física de Neymar Jr., a tributação deveria seguir igual racional e ser reclassificada para o mesmo, conforme defendido no TDF.

¹² PANDOLFO, Rafael. Como se dá a tributação da exploração econômica do direito de imagem de atleta. Revista Consultor Jurídico, 21 de maio de 2016.

Ressalta-se que, no presente processo, não foi alegado pela fiscalização qualquer vício de nulidade nos contratos celebrados com terceiros que pudesse, conseqüentemente, gerar tal deslocamento de rendimentos. Aqui o ponto da fiscalização tampouco é a ilicitude da cessão do direito de uso da imagem em si, mas sim a impossibilidade da efetiva realização dos atos personalíssimos decorrentes da exploração do direito de uso de imagem poder se dar por meio de pessoa jurídica.

Transcreve-se abaixo alguns extratos do TDF que explicita a discordância da fiscalização em relação a este ponto (fl. 7.124):

Como a Neymar Sport poderia assumir o encargo de fazer com que o atleta cumpra as obrigações acima relacionadas, já que se tratam de obrigações de fazer?

Não podemos esquecer que o contrato entabulado entre o atleta e a empresa Neymar Sport é de cessão de direitos de imagem (obrigação de dar), enquanto a imensa maioria das obrigações contratadas são de fazer.

Ou seja, a Neymar Sport jamais poderia assumir uma obrigação de fazer com que o atleta preste serviços para outras empresas.

Portanto, só há uma resposta a estas cláusulas incomuns: os contratos possuem como objeto a prestação de serviços personalíssimos, a serem executados pelo atleta Neymar Junior. Todavia, para usufruir de uma tributação mais favorecida, redigem os contratos transferindo as obrigações para a Neymar Sport. Como consequência temos este "Frankenstein" jurídico, quer dizer, cláusulas redigidas para dar garantia aos contratantes, mas, sem lógica jurídica alguma.(grifei)

Conceito de Imagem

Cabe, nesse momento, realizar um parêntesis para citar um trecho do TDF em que a fiscalização considera legítima a exploração do direito de imagem quando são utilizadas imagens antigas do atleta, ou seja, sem o elemento de "fazer" presente, como se o conceito de exploração de imagem se traduzisse apenas no uso de sua representação estática e preexistente.

Neste sentido, transcreve-se trecho (fl. 7.129) em que a fiscalização comenta o contrato celebrado com a Globo Comunicações:

E o mais curioso é que justamente nesse caso a contratada poderia ser a empresa Neymar Sport, pois, tratando-se de um documentário, provavelmente só foram divulgadas imagens já existentes. Ou seja, o atleta não precisou assumir obrigações de fazer. (grifei)

Tendo em vista o trecho acima transcrito, cabe ponderar brevemente sobre o alcance do conceito de imagem para fins de exploração econômica por uma pessoa jurídica. Ou seja, se a exploração de imagem abarcaria somente a utilização de fotografias preexistentes à celebração do contrato ou englobaria também a utilização de outras formas de representação

visual da figura humana, que pudessem vir a ser constituídas, posteriormente à celebração do contrato, mediante serviços encomendados.

Em outras palavras, as obrigações de fazer por parte da pessoa física (usar boné com símbolo do patrocinador após disputas esportivas, postar determinado conteúdo em redes sociais, dirigir determinado veículo de marca do contratante, ingerir determinada bebida em público, etc.) podem ser interpretadas como exploração de imagem por pessoa jurídica?

Em se tratando de direito de personalidade, conforme demonstrado no item C.1.2.1, não há limites para as formas de exploração da imagem conquanto esteja vinculado à corporeidade e identidade visual da pessoa física contratada. Neste sentido, temos que a imagem inclui qualquer expressão da personalidade humana:

“Toda expressão formal e sensível da personalidade de um homem é imagem para o Direito. A ideia de imagem não se restringe, portanto, à representação do aspecto visual da pessoa pela arte da pintura, da escultura, do desenho, da fotografia, da figuração caricata ou decorativa, da reprodução em manequins e máscaras. Compreende, além, a imagem sonora da fonografia e da radiodifusão, e os gestos, expressões dinâmicas da personalidade. A cinematografia e a televisão são formas de representação integral da figura humana.”¹³ (grifei)

Explorar uma imagem para fins comerciais, portanto, é relacionar qualquer aspecto da figura/personalidade humana ao produto ou serviço que se pretende divulgar. Em outras palavras, independente de como se materializará essa vinculação, seja pela televisão, internet, anúncios em revistas, comerciais televisivos ou mesmo ao vivo, através da aparição em festas ou eventos, estará se explorando a imagem, mormente no que tange à comunicação visual.

Não se pretende aqui realizar complexo aprofundamento sobre a extensão do conceito de imagem e nem alargar esse conceito para fins de aplicação da legislação tributária. Pelo contrário, se pretende salientar que, quando a Constituição Federal tratou do direito de imagem no art. 5º, inciso X¹⁴, na qualidade de direito da personalidade, buscou a aceção de imagem em seu sentido mais amplo. Entender de forma diferente, reduzindo o conceito de imagem para uma realidade puramente estática (fotografia) é extrapolar a competência delegada às autoridades fiscais.

No próprio âmbito deste colegiado, a inclusão de obrigações de fazer por parte de atletas já foi aceita como parte dos contratos de exploração de uso de imagem celebrados entre as empresas detentoras de tais direitos e os patrocinadores.

Um recente exemplo de que a exploração do uso do direito de imagem pode se dar através de serviços pessoais prestados pelo atleta foi admitida pelo CARF no âmbito do processo nº 10935.005578/201045, Acórdão nº 2202003.682, de 08/02/2017, cujo contribuinte era o atleta Alexandre Rodrigues da Silva (popularmente conhecido como Alexandre Pato).

¹³ MORAES, Walter. Direito à própria imagem I. Revista dos Tribunais. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 61, n. 443, setembro de 1972, p. 64.

¹⁴ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação.

Transcreve-se abaixo excerto do voto do relator, o ilustre Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa:

CONTRATO COM A NIKE

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

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

Sendo somente esse breve comentário o que se pretendia realizar, retorna-se ao tema foco item em questão.

Serviço Personalíssimo

Há muito se discute o tema da legitimidade da prestação de serviços personalíssimos através de pessoas jurídicas. A discussão se torna ainda mais sensível quando se trata do regime tributário aplicável, face à constante reclassificação ou deslocamento, pelas autoridades fiscais, dos rendimentos obtidos pela pessoa jurídica para a pessoa física, como ocorre no presente processo.

Como bem ensinava o saudoso Prof. Alberto Xavier¹⁵, "há que se distinguir o exercício efetivo da atividade profissional dos direitos patrimoniais dele decorrentes".

Não há dúvidas de que toda e qualquer prestação de serviços, sobretudo os personalíssimos, somente pode ser realizada por pessoa física, tendo em vista ser qualquer pessoa jurídica, entidade abstrata. O que a pessoa jurídica explora são os direitos patrimoniais dos serviços personalíssimos que lhe foram cedidos pela pessoa física.

Na maioria dos casos em que a pessoa física é sócia, a cessão de tais direitos patrimoniais ocorre via contrato social (art. 981 do CC/02). No entanto, plenamente legítima é também a cessão através de negócio jurídico (art. 104 do CC/02) quando a pessoa física envolvida não é sócia da entidade, como no caso em tela.

A possibilidade de exploração de serviços de caráter personalíssimo por pessoa jurídica foi expressamente reconhecida pela legislação tributária em 2005, quando da edição da Lei nº 11.196/05, mais precisamente, no seu artigo 129, vejamos:

¹⁵ XAVIER, Alberto. Tributação das pessoas jurídicas tendo por objeto direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, artistas, jornalistas, apresentadores de rádio e TV, bem como a cessão de direito ao uso de imagem, nome, marca e som de voz. Parecer. In: ANAN Jr., Pedro, PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas: Aspectos Legais, Econômicos e Tributários. São Paulo: MP Editora, 2008, pág 220.

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. (grifei)

Mais adiante, em relação à exploração de serviços personalíssimos vinculados ao uso de imagem, a Lei nº 12.441/11 que alterou o Código Civil permitiu tal exploração por empresa individual de responsabilidade limitada. Com a edição da referida lei, foi inserido o artigo 980-A ao Código Civil, que dispõe:

Art. 980-A. A empresa individual de responsabilidade limitada será constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, devidamente integralizado, que não será inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País. (...)

§ 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. (grifei)

Por fim, no que se refere especificamente à exploração de serviços de caráter personalíssimo vinculados ao uso de imagem de atletas, o já mencionado art. 87A da Lei Pelé, ao reconhecer a possibilidade de cessão do mesmo, consentiu, por conseguinte, que a sua exploração efetiva, que se dá através da realização de atos personalíssimos por parte do detentor da imagem, seria cabível por pessoa jurídica. Pensar de outra forma seria impossibilitar o exercício do comando legal citado.

Em conclusão, forçoso concluir que as legislações civil e tributária reconhecem expressamente a possibilidade de realização de obrigações de fazer por parte do detentor da imagem, mesmo após o direito patrimonial de uso da mesma ser cedida a pessoa jurídica, mantendo-se nesse caso a tributação na respectiva pessoa jurídica.

Elemento de empresa

Não obstante a expressa permissão legal, deve-se considerar, ainda, a estrutura operacional da Neymar Sport, que permitiu que a contratação fosse realizada e a prestação de serviço concretizada. Em outras palavras, deve se considerar o elemento empresa.

Considerando que Neymar Jr. não é sócio das empresas, a presença do elemento de empresa se torna essencial para justificar a tributação pela pessoa jurídica.

Quando o contrato envolve obrigações de fazer pela pessoa física detentora da imagem, observa-se igualmente um envolvimento da pessoa jurídica detentora da cessão do direito de uso.

Neymar Jr., em 2010, época em que se despertou o interesse de muitos patrocinadores, possuía 18 anos apenas, mas já alcançava notoriedade como profissional de futebol e como celebridade, o que resta comprovado no interesse do Barcelona em sua

contratação já no ano seguinte e na celebração de inúmeros contratos de patrocínio, como os ora analisados.

Diante desta realidade, cogente concluir que ele necessitava de um suporte empresarial que o garantisse a oportunidade de contratar e performar tais obrigações contratuais.

Juntamente com a permissão legal (Art. 87A da Lei 9.615/98), a presença deste suporte legitima a tributação na pessoa jurídica por ele determinada a lhe auxiliar e apoiar, a Neymar Sport.

Ou seja, o que se infere aqui é que há um suporte empresarial que se faz necessário para a prática dos inúmeros atos que, sejam prévios ou posteriores à execução dos serviços personalíssimos, é igualmente essencial para a concretização dos mesmos.

Seriam estes, por exemplo, os derivados do auxílio jurídico, contábil, financeiro, administrativo e até mesmo logístico, que ausentes não o permitiriam prestar os serviços.

Em termos práticos, apesar de ser o atleta a pessoa a utilizar o boné ou o *squeeze* com a marca do patrocinador, não se pode esperar que seja o próprio atleta que cuide para que o referido artigo esteja ao seu dispor quando sair do campo de futebol, que o contrato seja revisado em língua estrangeira por ele próprio (tendo em vista que a maioria é composta por patrocinadores estrangeiros), que diante de eventual descumprimento de cláusulas contratuais pelo contratante seja ele a protestar junto ao respectivo contratante, ou que seja ele a lidar com uma eventual ausência do motorista que vai levá-lo ao seu compromisso. Enfim, não se pode afastar todo o suporte que há por trás de uma celebridade por entender que uma parte da execução do contrato é exclusivamente executada pela pessoa física.

Neste sentido, ensina a doutrina¹⁶:

"Assim, mesmo para serviços de caráter pessoal se concretizarem, há casos em que se faz necessária uma série de atos que não dependem exclusivamente dela própria, pessoa física individualizada. Desse modo, o que gera, em suma, um ato personalíssimo, em sua essência, é o fato de ser concretizado do início ao fim por uma só pessoa sem contar com mais ninguém.

(...) E, neste contexto, não há como conceber ato puramente personalíssimo para fins de tributação, haja vista o engajamento de elemento de empresa que confere personalidade jurídica e não mais dependência exclusiva da pessoa física para a realização.

(...) Tal como referido acima, não é porque o contrato envolve pessoa específica que caracteriza o ato como personalíssimo na sua integralidade. A contratação da pessoa específica para a concretização do ato, pode requerer a atuação de outras pessoas na execução completa do trabalho." (grifei)

¹⁶ RODRIGUES, Meigan e RODRIGUES, Edison em artigo intitulado "Atos Personalíssimos e sua Tributação", publicado na obra "Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas — Aspectos legais, econômicos e tributários", IVIP Editora, 2008 -pág. 364.

Nesse sentido, verifica-se que este suporte foi devidamente oferecido pela Neymar Sport, na qualidade de empresa operacional, legitimando a presença de tais elementos de empresa nas contratações com terceiros que envolvem obrigações de fazer pelo atleta. Ou seja, apesar da fiscalização apontar que a Neymar Sport participava apenas de maneira pró-forma, tal argumento não procede. Vejamos a comprovação de sua substância a seguir.

C.1.5.2) Substância da Neymar Sport

A Neymar Sport e Marketing Ltda foi constituída em 26 de Abril de 2006, tendo como sócios Neymar da Silva Santos e Nadine Gonçalves da Silva Santos, pais de Neymar Jr. Seu objeto social é a "Exploração de imagem pessoal e marketing pessoal, roupas e materiais esportivos", conforme consta na cláusula segunda de seu contrato social.

Alegam as autoridades fiscais que a Neymar Sport teria sido criada com o objetivo de deslocar a tributação incidente sobre contratos publicitários firmados por Neymar Jr. (direito de uso de sua imagem) junto a diversos clientes, tributando na pessoa jurídica rendimentos que deveriam ter sido tributados na pessoa física do atleta.

Um dos argumentos trazido pela fiscalização para reclassificar as receitas da Neymar Sport para Neymar Jr. se baseia na alegação de que a empresa não teria uma estrutura empresarial para gerir e administrar a carreira do mesmo, pois tinha poucos funcionários, utilizando-se de profissionais do Santos para obter receitas da exploração de imagem.

A autoridade fiscal traz como prova a participação do Sr. Eduardo Musa e da Sra. Gabriela Pozzi, funcionários do Santos, como testemunhas, em dezenas de contratos publicitários celebrados pela Neymar Sport. Relembra que estas pessoas ainda aparecem como responsáveis pelo recebimento de notificações ou comunicações, referentes a diversos contratos publicitários.

Nesse sentido, aduz a defesa do contribuinte que a participação dos colaboradores do Santos teria se dado na época porque o Santos deteria 100% do recebimento dos recursos advindos da imagem do atleta. Com a mudança desse cenário em 2010, os assessores teriam sido contratados e pagos pela Neymar Sport. Alega, ainda, que não necessariamente a quantidade de empregados serviria para avaliar o propósito empresarial da empresa, já que a mesma às vezes se valeria de terceiros.

Alega a defesa do contribuinte que não seria possível sustentar que, em 2006, quando Neymar Jr. tinha apenas 14 anos e ainda não era jogador profissional, seus pais já soubessem que ele seria uma celebridade internacional de futebol e que receberia valores milionários por sua imagem.

A defesa do contribuinte sustenta, ainda, que a Neymar Sport teria crescido conforme passou a deter participação na exploração do direito de imagem do atleta.

A PGFN, por sua vez, sustenta que, ao longo do TDF, a autoridade administrativa teria demonstrado cabalmente que a Neymar Sport não possuiria funcionários para desenvolver o objeto social, o que demonstraria a artificialidade da referida pessoa jurídica para desempenhar a exploração do direito de imagem de Neymar Jr.

Argumenta, a PGFN, que a Neymar Sport teria confessado que a gestão dos contratos de publicidade era desenvolvida, à época, por funcionários contratados pelo Santos, o que se traduziria em mais um indício da artificialidade da Neymar Sport.

Conclui a PGFN que, na realidade, a Neymar Sport teria se comportado como titular do direito de exploração da imagem do atleta apenas no que diz respeito ao recebimento dos valores, enquanto todo o ônus de buscar os contratos de publicidade e patrocinadores teria sido delegada a funcionários do Santos.

Alega a PGFN que, até 2011, a Neymar Sport não teria contratado nenhum profissional na área de marketing ou publicidade. Não obstante ter firmado diversos contratos de publicidade, que tinham por objeto o direito de uso da imagem do atleta.

A PGFN ressalta que, nos exercícios objeto da fiscalização (2012 a 2014), a Neymar Sport possuiria somente 2 empregados, que teriam sido contratados para desempenhar a função de segurança, informação esta extraída das GFIP e não contestada pelo contribuinte.

Desse modo, acredita a PGFN que estaria evidenciada a incompatibilidade entre o aspecto formal da Neymar Sport, que no “papel” teria figurado como responsável pela exploração do direito de imagem, e o aspecto material, ou seja, a inexistência de atividades operacionais da citada pessoa jurídica voltadas para a consecução de contratos ou de patrocínio vinculados à imagem de Neymar Jr.

Malgrado não estar positivada na legislação, a expressão “substância da pessoa jurídica” consagrou-se na prática internacional, especialmente como uma manifestação da doutrina da prevalência da substância sobre a forma.

O ilustre professor Alberto Xavier ensinava¹⁷ que “*substância é conceito que exprime a relação de adequação da estrutura da empresa às funções que constituem seu objeto social*”, devendo ser analisada caso a caso e não de forma genérica. Deve haver uma verificação *in casu* de uma estrutura jurídica (forma) efetivamente atrelada a uma realidade concreta (substância).

Assim, para fins de verificação de adequada substância, passamos à análise fático-probatória das obrigações da Neymar Sport diante dos contratos assinados, de seu objeto social vis-a-vis sua estrutura operacional.

Entre os anos de 2006 e 2009, o Santos era titular de 100% dos rendimentos pagos pelos patrocinadores a título de serviços de publicidade, conforme contrato celebrado em 10 de Maio de 2006 (fls. 9.972 e segs).

Em outras palavras, até 2009, a atuação da Neymar Sport se restringiu a sublicenciar o direito de uso de imagem de Neymar Jr. ao Santos, mormente celebração de um único contrato com cláusulas simples e diretas que previam basicamente a cessão do direito de uso da imagem e exigência de utilização, pelo atleta, do material esportivo especificado, com as marcas dos patrocinadores, mediante contraprestação pecuniária.

Vejamos tais cláusulas contratuais do contrato celebrado em 10 de maio de 2006, que vigorou até 05 de fevereiro de 2010:

CLÁUSULA TERCEIRA: A CEDENTE obriga-se a:

¹⁷ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 274.

3.1- Ceder, em caráter de exclusividade, o nome, apelido desportivo, voz e imagem do atleta de futebol em formação, Sr. Neymar da Silva Santos Junior, para o fim específico de divulgar e expor a marca do Santos Futebol Clube (CESSIONÁRIO) em todas as apresentações públicas que fizer, com os demais membros da equipe de futebol de base do CESSIONÁRIO;

3.2- Exigir o uso pelo mencionado atleta, nos treinos, jogos e viagens, do material esportivo usado pelos demais jogadores integrantes da equipe, com as marcas dos patrocinadores, exceto tênis e chuteiras.

3.3- Ceder o nome, apelido desportivo, voz e imagem do referido atleta para uso com exclusividade do CESSIONÁRIO (e seus patrocinadores) em todas as atividades desportivas coletivas em que a equipe de futebol de base se apresentar, ficando em disponibilidade também para quaisquer promoções que o CESSIONÁRIO venha a fazer, dentro de princípios, morais e dos bons costumes, para promoção institucional do Santos Futebol Clube, podendo, ainda, o CESSIONÁRIO ceder a terceiros os direitos cedidos.

3.4- Não ceder qualquer direito que possua sobre a imagem do mencionado atleta para participar de promoções ou propagandas promovidas por quaisquer empresas ou entidades concorrentes do CESSIONÁRIO e de seus patrocinadores. (grifei)

Tendo em vista as cláusulas pactuadas acima, nota-se que não era necessária complexa estrutura operacional para desempenhar as obrigações da empresa perante seu cliente. Dessa forma, há razão em defender que a estrutura necessária para o funcionamento da Neymar Sport fosse reduzida, contando apenas com o trabalho dos seus administradores, a princípio.

Entendo que tal estrutura reduzida não teria sido impedimento para que a empresa pudesse desempenhar seu objeto social de agenciar os interesses do Recorrente no que diz respeito à sua atuação perante o Santos.

Afinal muitas empresas são constituídas apenas por seus sócios no início do desenvolvimento de seu objeto social, sobretudo tendo em vista que possuía um único contratante (Santos).

Em relação ao fato de a empresa ter como administradores os pais do atleta, entendo o fato como natural em se tratando de um atleta de 14 anos de idade, prática de mercado inclusive comum entre celebridades mirins, pois além da preocupação com ganhos financeiros advindos da exploração de sua imagem, estes se preocupam, ainda, com seus interesses pessoais (estudos, segurança, saúde física e emocional), e possuem, em última análise, responsabilidade legal pelo menor.

Em 01 de Abril de 2009, a Neymar Sport celebrou seu segundo contrato publicitário, desta vez com a Nike. O contrato possuía a duração de 5 anos e montante milionário a ser pago pela participação em campanhas publicitárias. Tal contrato foi celebrado diretamente com a Neymar Sport, sem interferência do Santos, razão pela qual, inclusive, suas receitas nunca foram partilhadas com o clube.

Não é razoável imaginar que os profissionais do Santos participariam na negociação de contrato que não lhes rendesse qualquer rendimento ou que Neymar Jr., sozinho, naquele momento já aos 17 anos de idade, teria negociado com um dos maiores patrocinadores esportivos do mundo e revisado as cláusulas contratuais em língua estrangeira de um contrato de 54 páginas (apesar do contrato ter sido redigido em inglês e português, ainda assim o jogador precisaria de ajuda para confirmar a tradução) sem o auxílio profissional de seu agente, a Neymar Sport e terceiros subcontratados por esta.

Nota-se que a partir de 2009, foram celebrados pela Neymar Sport dezenas de contratos de publicidade com grandes empresas, em cifras milionárias, conforme consta dos autos. Não seria aceitável imaginar que não foi envolvida qualquer atuação da Neymar Sport na negociação, revisão e celebração dos contratos, além do gerenciamento dos compromissos pactuados, recebimentos, pagamentos de tributos decorrentes e demais obrigações que advêm dos mesmos, utilizando-se, para tal atuação, inclusive, da contratação de terceiros.

Não há como se desprezar o papel dos sócios da Neymar Sport, mormente o trabalho e aptidão de Sr. Neymar da Silva Santos aos negócios, fato público, amplamente divulgado pela mídia e confirmado pelo próprio atleta em diversas entrevistas. A Neymar Sport, conjuntamente com profissionais e empresas terceirizadas, atuava na consecução dos contratos. Entre tais profissionais, vale citar o Sr. Eduardo Musa e a 9Nine (fl. 8.035, 8.206 e 8.403), além de diversos escritórios de advocacia (fl. 8.048).

A argumentação da fiscalização de que os profissionais do Santos eram aqueles que efetivamente cuidavam do gerenciamento do atleta não foi devidamente comprovado nos autos.

Aos autos foram colacionados extratos de contratos em que constam os funcionários do Santos, mormente o Sr. Eduardo Musa e a Sra. Gabriela Pozzi, como testemunhas ou como responsáveis pelo recebimento de notificações ou comunicações referentes a diversos contratos publicitários.

Entendo ser natural que constem como testemunhas ou responsáveis pelo recebimento de notificações, tendo em vista que o Santos recebia uma parcela dos rendimentos advindos de tais contratos. No entanto, a conclusão de que tais elementos, por si só, denunciam uma falta de substância da Neymar Sport, extrapola o poder probatório destes itens contratuais.

Foram mencionados, ainda, pela fiscalização dois depoimentos, o do ex-presidente do Santos, Sr. Odílio Rodrigues Filho e do então Presidente residente do Santos, Sr. Luis Álvaro. Transcreve-se abaixo extratos dos depoimentos:

Sr. Odílio Rodrigues Filho:

Lembra que no início de sua gestão, resolveram criar um projeto para a carreira do atleta Neymar Júnior, chamado “Projeto Neymar”. Com isso resolveram que o SFC colocaria vários funcionários para cuidar da gestão da carreira do Neymar Jr., dentre eles Eduardo Muza, conhecido como “Duda”, Gabriela Pozi, Galo e outros. Essas pessoas cuidavam da gestão da carreira do Neymar Júnior, tais como marketing, mídia training (treinamento para entrevistas), prospecção de negócios, agenda, viagens, etc.

Sr. Luis Álvaro

Logo depois da copa do mundo da África, no segundo semestre de 2010, O Sr. Neymar, pai do atleta Neymar Júnior, procurou o declarante, em Nova Iorque, onde a seleção brasileira estava jogando, e pediu para o declarante fazer o favor de acompanhá-lo numa reunião com representantes do clube inglês Chelsea, que estavam pressionando o pai do atleta para adquirirem o Neymar Júnior.

(...) Nessa oportunidade, tendo em vista que o Chelsea oferecia um plano para cuidar da carreira do atleta Neymar Júnior, caso este se transferisse para aquele clube, o declarante resolveu criar um projeto para a carreira do atleta Neymar Júnior, chamado “Projeto Neymar”.

Com isso resolveu que o SFC colocaria vários funcionários para cuidar da gestão da carreira do Neymar Jr., dentre eles Eduardo Muza, conhecido como “Duda”, Gabriela Pozi, Galo e outros, que ficaram conhecidos como “turma do Neymar”. Esclarece que todos esses profissionais eram funcionários do Santos Futebol Clube. Essas pessoas cuidavam da gestão da carreira do Neymar Júnior, tais como marketing, mídia training (treinamento para entrevistas), prospecção de negócios, agenda, viagens, etc.

Pela leitura dos depoimentos acima, verifica-se que, em nenhum momento, foi afirmado que a gestão da carreira de Neymar Jr. foi realizada exclusivamente pelo Santos. O que fica claro é que, da parte do Santos, encarregavam-se o Sr. Eduardo Musa e a Sra. Gabriela Pozzi, o que não impede a participação conjunta de profissionais da Neymar Sport ou de seus terceiros subcontratados.

No depoimento do Sr. Luis Álvaro, este declara que foi acompanhar o pai do Neymar Jr. em uma reunião do Chelsea (clube de futebol inglês). Ou seja, há aqui conotação clara de cooperação entre ambos os interessados (Santos e Neymar Sport) na consecução dos negócios relacionados à carreira de Neymar Jr.

Outro elemento que corrobora a efetiva participação da Neymar Sport foi a resposta do Santos ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 – fls. 3839 a 3844 aqui transcrita:

*“o presente Clube está impossibilitado de respondê-lo, visto **que as contratações foram feitas pela Neymar Sport e Marketing, onde o Santos FC figurou como Interveniente Anuente, de forma que tal pergunta deverá ser diretamente à Neymar Sport e Marketing**”. (grifei)*

Ademais, a análise do livro diário da empresa período de 2011 a 2013 (fls. 2.276 a 2.450), anos relativos ao lançamento ora debatido, corrobora que a empresa incorreu em diversos gastos relacionados aos contratos negociados e tratava-se de empresa operacional com despesas usuais de escritório (luz, água e telefone), IPTU, salários e encargos trabalhistas de funcionários, tributos (IRPJ, Pis, Cofins e ISS) e contratação de terceiros (i.e. advogados), empréstimo, aplicações financeiras, etc.

Transcreve-se abaixo, a título exemplificativo, algumas das despesas contabilizadas pela Neymar Sport no ano de 2011 que corroboram as conclusões acima (fls. 2.276 a 2.450):

Processo nº 15983.720065/2015-11
Acórdão nº 2402-005.703

S2-C4T2
Fl. 48

00002	31	3.1.2.01.00002	2.1.1.10.00003	00001	PIS S/ FATURAMENTO A RECOLHER N/MÊS	812,50
00003	31	3.1.2.01.00003	2.1.1.10.00004	00001	COFINS A RECOLHER N/MÊS	3.750,00
00004	31	3.1.2.01.00001	2.1.1.11.00001	00001	ISS RECOLHER N/MÊS	3.750,00
00010	31	4.2.1.30.00110	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO REFERENTE DESP C/CONDOMÍNIO	1.722,66
00011	31	4.2.1.30.00009	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO REFERENTE ÁGUA / LUZ	32,07
00012	31	4.2.1.30.00009	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO REFERENTE ÁGUA / LUZ	21,28
00013	31	4.2.1.30.00009	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO REFERENTE ÁGUA / LUZ	21,28
00014	31	4.2.1.30.00009	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO REFERENTE ÁGUA / LUZ	14,90
00015	31	4.2.1.30.00009	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO REFERENTE ÁGUA / LUZ	14,90
00016	31	4.2.1.30.00006	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO REFERENTE DESP C/MAT DE USO CONSUM	266,58
00017	31	4.2.1.30.00013	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO REFERENTE TELEFONE	440,39
00018	31	4.2.1.30.00013	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO REFERENTE TELEFONE	1.831,94
00019	31	4.2.1.30.00013	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO REFERENTE TELEFONE	507,84
00020	31	4.2.2.10.00006	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO REFERENTE DESPESAS C/IPTU	37,31
00021	31	4.2.2.10.00006	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO REFERENTE DESPESAS C/IPTU	95,73
00022	31	4.2.2.10.00006	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO REFERENTE DESPESAS C/IPTU	95,73
00030	31	4.2.1.30.00007	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO REFERENTE HONORÁRIOS PROF PJ	510,00
00031	31	4.2.1.30.00007	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO REFERENTE HONORÁRIOS PROF PJ	5.000,00
00040	31	4.2.1.30.00014	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO REFERENTE DESP C/VIAGENS E ESTADIA	1.380,00
00041	31	4.2.1.30.00012	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO REFERENTE DESPESAS C/LANCHES E REFEIÇÕES	6.389,68
00036	31	4.2.1.30.00007	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/DESPESAS C/HONORÁRIOS PROFISSIONAIS PJ	10.000,00
00037	31	4.2.1.30.00003	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/DESPESAS C/SERVIÇOS PRESTADOS PF	1.000,00
00051	31	4.2.1.30.00010	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/DESPESAS C/XEROX E AUTENTICAÇÕES	24,30
00052	31	4.2.1.30.00018	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/DESPESAS C/XEROX E AUTENTICAÇÕES	1.164,48
00063	31	1.1.1.02.00004	2.1.1.13.00001	00001	VALOR CREDITADO BANCO SANTANDER SA S/CONTRAÇÃO EMPRÉSTIMO	179.640,00
00021	30	4.2.1.30.00006	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/DESPESAS C/MATERIAL DE USO E CONSUMO	4.922,72
00053	30	4.2.1.30.00005	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/DESPESAS C/IMPRESSOS E MAT ESCRITÓRIO	209,80
00054	30	4.2.1.30.00005	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/DESPESAS C/IMPRESSOS E MAT ESCRITÓRIO	1.750,00
00055	30	4.2.1.30.00002	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/DESPESAS C/SERVIÇOS PRESTADOS PJ	3.590,00
00056	30	4.2.1.30.00002	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/DESPESAS C/SERVIÇOS PRESTADOS PJ	17,00
00057	30	4.2.1.30.00002	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/DESPESAS C/SERVIÇOS PRESTADOS PJ	19.560,00
00064	30	4.2.1.30.00003	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/DESPESAS C/SERVIÇOS PRESTADOS PF	3.000,00
00065	30	4.2.1.30.00006	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/DESPESAS C/MATERIAL DE USO E CONSUMO	4.541,28
00066	30	4.2.1.30.00003	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/DESPESAS C/SERVIÇOS PRESTADOS PF	5.000,00
00067	30	4.2.1.30.00017	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/DESPESAS C/PROPAGANDA E PUBLICIDADE	8.000,00
00068	30	4.2.1.30.00017	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/DESPESAS C/PROPAGANDA E PUBLICIDADE	1.000,00
00069	30	4.2.1.30.00017	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/DESPESAS C/PROPAGANDA E PUBLICIDADE	126.705,00
00070	30	4.2.1.30.00017	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/DESPESAS C/PROPAGANDA E PUBLICIDADE	500,00
00058	31	4.2.1.30.00002	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/DESPESAS SERVIÇOS PRESTADOS PJ	23.884,38
00059	31	4.2.1.30.00002	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/DESPESAS SERVIÇOS PRESTADOS PJ	85,00
00060	31	4.2.1.30.00002	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/DESPESAS SERVIÇOS PRESTADOS PJ	11.204,12
00061	31	4.2.1.30.00010	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/DESPESAS XEROX E AUTENTICAÇÕES	186,75
00062	31	4.2.1.30.00111	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/DESPESAS CORREIOS	27,60
00063	31	4.2.1.30.00111	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/DESPESAS CORREIOS	40,20
00064	31	2.1.1.10.00002	1.1.1.01.00001	00001	NOSSO PAGAMENTO S/FGTS N/MÊS 09/2011	368,78

Tendo em vista todo o acima, a substância da Neymar Sport se mostrou suficiente – sobretudo quando considerado que o processo trata de fatos geradores ocorridos nos anos de 2011 a 2013 e não no ano de 2006 a 2010 – para desenvolver seu objeto social, tendo como comprovação a assinatura de dezenas de contratos de publicidade, administração dos compromissos advindos de tais contratos e estrutura operacional presente.

Não obstante o acima, considerando que a fiscalização destacou alguns contratos por conterem cláusulas específicas que alegam ser atípicas à natureza contratual em questão, passaremos à análise individualizada dos mesmos.

C.1.5.2) Contratos firmados com terceiros e Neymar Jr./Neymar Sport/Santos:

Vale adiantar que, a despeito do esforço realizado pela fiscalização em desqualificar a natureza jurídica de cada um dos contratos a seguir analisados, todos são legítimos contratos de exploração do direito de uso de imagem do atleta por patrocinadores.

a) Red Bull - fl. 596

A fiscalização afirma, em relação a tal contrato, as seguintes conclusões:

Analisando a cláusula primeira (objeto do contrato) podemos extrair várias conclusões:

A Red Bull patrocinou o ESPORTISTA mediante o pagamento de uma remuneração (veremos a seguir o valor estipulado) e o fornecimento de alguns produtos e acessórios da marca Red Bull;

Em contrapartida ao patrocínio, o ESPORTISTA consentiu, cedeu e autorizou a Red Bull, sem exclusividade, o uso de sua imagem, nome, dados biográficos e/ou som de sua voz para a promoção e divulgação da marca/produto Red Bull, nos meios de comunicação;

A autorização e a cessão do uso dos direitos de imagem do atleta foram feitas pelo próprio jogador.

A fiscalização defende que as cláusulas acima mencionadas demonstrariam que o “Contrato de Cessão de Imagem” firmado entre Neymar Jr. e a Neymar Sport no dia 01/04/2009 é uma ficção já que o contrato feito com a Red Bull se deu em 01/01/2011. Argumenta que se realmente os direitos de uso da imagem do atleta pertencessem à Neymar Sport, então não haveria motivo para a Red Bull contratar diretamente o atleta.

A fiscalização destaca que, conforme cláusula terceira, as obrigações do atleta seriam:

Utilizar, em algumas situações o boné com as marcas Red Bull;

Utilizar o squeeze;;

Participar em pelo menos 01 (um) evento organizado pela Red Bull, por trimestre, como convidado especial;

Compromete-se em não participar de quaisquer atividades que sejam organizadas por empresas que sejam concorrentes diretas ou indiretas da Red Bull;

Divulgará o produto Red Bull por meio do consumo do produto, e aparição da lata em mãos, no dia a dia, sempre que for possível;

Providenciar, através da Neymar Sport, a emissão de recibos detalhados em nome da Red Bull para cada valor recebido; Abster-se de qualquer prática difamatória às marcas Red Bull.

Alega a fiscalização que o teor destacado acima provaria que esta empresa seria uma interposta pessoa, utilizada apenas para transferir a tributação da pessoa física (atleta) para ela, reduzindo significativamente a carga tributária.

Na cláusula quarta o atleta teria ratificado a cessão dos direitos de uso de imagem à Red Bull. Na cláusula sexta a Red Bull disporia sobre o pagamento, a título de remuneração e de bônus. Tal cláusula também determinaria que os pagamentos dos valores da remuneração e dos bônus, “por expressa solicitação do esportista”, seriam efetivados em favor da Neymar Sport.

A fiscalização destaca ainda que, conforme cláusula oitava, as hipóteses de rescisão contratual seriam:

Incapacidade física ou mental que impeça de jogar futebol profissional;

Repasse a terceiros de qualquer acessório das marcas Red Bull;

Se expressar negativamente sobre a Red Bull ou representá-la de maneira prejudicial à reputação da marca;

Se realizar propaganda ou patrocínio de concorrentes;

Se envolver voluntariamente em caso de doping; todos os contratos firmados, demonstrando que o atleta é o responsável tanto pela execução dos contratos, quanto pelas hipóteses de rescisão.

A fiscalização defende que as cláusulas acima demonstrariam que em todos os contratos firmados as obrigações ficariam sempre a cargo do atleta, até porque os serviços prestados seriam personalíssimos. E para segurança das empresas contratantes, sempre existiria uma cláusula em que o atleta (pessoalmente) se comprometeria a cumprir o contratado.

Alega a fiscalização, que a própria Red Bull teria entendido que a conduta não era legal, posto que inseriu a cláusula 6.2.1, transcrita abaixo, se eximindo da responsabilidade da quantia que seria paga ao atleta. Chamou a atenção, ainda, para o fato de que não obstante o pagamento ser feito à Neymar Sport, a quitação seria dada pelo atleta.

6.2.1 A NEYMAR SPORT será a única responsável pelo repasse das importâncias ao ESPORTISTA, não existindo, portanto, nenhuma responsabilidade da RED BULL em relação à quantia estipulada com o ESPORTISTA e a NEYMAR SPORT. (grifei)

Conclui o TDF, afirmando que não restaria dúvida, portanto, que os rendimentos auferidos pelo atleta, oriundos da prestação de serviços personalíssimos à Red Bull, deveriam ser submetidos à tabela progressiva do IRPF.

Conforme já mencionado, considerando que o direito de imagem que está sendo explorado é o de Neymar Jr., é natural que a empresa contratante queira garantir que o mesmo esteja ciente da extensão do seu envolvimento nas obrigações contratadas e que, por isso, seja incluído como contratado. Tal inclusão não invalida a natureza jurídica do contrato celebrado entre Neymar Jr. e a Neymar Sport em 01 de abril de 2009.

O mesmo pode se dizer em relação as cláusulas de garantia em que Neymar Jr. se compromete pessoalmente ao cumprimento do contrato ou aquelas atinentes as causas de rescisão contratual, quando se referem a condutas do atleta.

Quanto ao tipo de serviço a ser prestado ter natureza personalíssima, o item C.1.5.1 acima já tratou sobre a legitimidade da prestação deste tipo de serviço através de pessoa jurídica, mormente quanto esta apresenta adequada substancia, como o caso da Neymar Sport.

Em referencia à citada cláusula 6.2.1, em verdade esta confirma a conclusão de que o contrato entre Neymar Jr. e Neymar Sport não é fictício e apenas exime a responsabilidade de Red Bull em relação ao valor que será repassado a jogador. Não há qualquer base para se afirmar que a Red Bull teria entendido que a conduta era ilegal, seja porque não há ilicitude presente, seja porque seria difícil aceitar que uma marca de tamanha notoriedade se exporia desta forma.

b) Johnson Controls - Bateria Heliar - fl. 1.150

A fiscalização alega que neste contrato Neymar Jr. e a Neymar Sport seriam denominados, conjuntamente, como contratados, não obstante todas as obrigações diretamente relacionadas à prestação do serviço ficarem com o atleta enquanto a empresa cumpriria apenas com obrigações pró-forma.

Sendo assim, aduz a fiscalização o caráter personalíssimo dos serviços, mencionando a lista de obrigações do mesmo:

Participar em 3 (três) diárias para a realização de sessões de filmagem ou de 3 (três) horas para a realização de sessões de fotografias e/ou tomadas de áudio;

Fazer referências elogiosas, sempre que questionado em público sobre a contratante;

Publicar em seu twitter vários posts (mensagens) ao ano, mencionando a empresa, marca e/ou a campanha publicitária da Heliar;

Em contrapartida, ressalta a natureza pró-forma das obrigações da Neymar Sport, quais sejam:

Responsabilizar-se pelas obrigações que vier a contrair perante terceiros, em virtude do contrato;

Fazer referências elogiosas, sempre que questionado em público sobre a produtos e nunca aparecer em público com produtos concorrentes;

Arcar com os tributos de sua responsabilidade.

Questiona a fiscalização como seria possível a Neymar Sport não aparecer em público com produtos concorrentes e ressalta que, de fato, quem teria prestado os serviços seria Neymar Jr.

Na cláusula 13.1, que trata da rescisão contratual, ressalta a fiscalização que todas as hipóteses diriam respeito somente ao inadimplemento por parte do atleta. Ou seja, a Neymar Sport teria sido totalmente ignorada.

Por fim, adverte a fiscalização, que as notificações e/ou comunicações a serem enviadas a qualquer das partes deveriam ser formalizadas por escrito e enviadas mediante entrega com aviso de recebimento para o Sr. Eduardo Musa, funcionário do Santos e gestor da carreira do atleta, e para a Neymar Sport encaminhadas ao Sr. Lissandro Silva Florêncio, advogado associado da Brunatti & Florêncio que cuidava do jurídico da Neymar Sport.

Ademais, a fiscalização aduz que as partes teriam reconhecido que as obrigações assumidas são de caráter personalíssimo e intransferíveis, ou seja, apenas o atleta Neymar Jr. poderia prestá-las.

Por todo o exposto, a fiscalização conclui que os serviços personalíssimos foram prestados por Neymar Jr., que teria assumido todas as obrigações dos contratos firmados, devendo a remuneração auferida ser tributada na pessoa física do atleta.

Conforme já mencionado acima, a inclusão de obrigações personalíssimas a serem realizadas por Neymar Jr. não invalida a efetiva participação da Neymar Sport. Assim como a presença de cláusulas de rescisão que se referem a condutas pessoais do atleta (cláusula 13.1).

Quanto ao tipo de serviço a ser prestado ter natureza personalíssima, o item C.1.5.1 acima já tratou sobre a legitimidade da prestação deste tipo de serviço através de pessoa jurídica, mormente quanto esta apresenta adequada substancia, como o caso da Neymar Sport.

c) Volkswagen do Brasil - fl. 727

Conforme relatado pelas autoridades fiscais, neste contrato o atleta e a Neymar Sport também teriam sido denominados como “contratados”. Não obstante a empresa ter sido incluída como contratada, todas as obrigações contratuais teriam ficado com o atleta.

Alega a fiscalização que, mais uma vez a contratante se cerca de argumentos jurídicos visando vincular o real prestador de serviços: o atleta profissional Neymar Jr. Reforça, a fiscalização, que se a licença de utilização dos direitos de imagem pertencesse, de fato, à Neymar Sport, não haveria razão alguma para que o atleta figurasse neste contrato como anuente.

A fiscalização defende que só haveria uma explicação: como os serviços prestados seriam personalíssimos, a única forma de a Volkswagen garantir a efetiva participação do atleta seria figurando-o como anuente.

No entanto, a fiscalização ressalta que seria percebido pela análise dos contratos, claramente, que as obrigações assumidas por Neymar Jr. não seriam as de um mero anuente, figura passiva em um negócio jurídico simplesmente concordando com a realização do pacto. Nos contratos realizados, Neymar Jr. seria protagonista, ou seja, somente ele poderia prestar os serviços contratados.

Alega que, enquanto as obrigações do atleta seriam extensas, diretamente relacionadas à prestação de serviços, as obrigações da empresa (Neymar Sport) seriam apenas *pro-forma*:

Obrigações do atleta:

Participar em 8 (oito) diárias para a realização de sessões de filmagem ou de 3 (três) horas para a realização de sessões de fotografias;

Participar em 3 (três) diárias para relações públicas figurando como Embaixador da Volkswagen;

Usar veículos da marca Volkswagen em todos os seus compromissos;

Fazer referências elogiosas, sempre que questionado em público sobre a Volkswagen;

Responder solidariamente por qualquer valor devido pela Empresa à Volkswagen em razão deste contrato.

Obrigações da Neymar Sport:

Abster-se de fazer, direta ou indiretamente, qualquer pagamento a funcionário público, administrador, etc., que possa constituir uma violação à legislação aplicável;

Abster-se de condutas que possam denegrir a imagem do atleta e/ou da Volkswagen

Responder solidariamente por qualquer valor devido pelo atleta à Volkswagen em razão deste contrato.

Alegam as autoridades fiscais que o instituto da solidariedade teria sido amplamente utilizado pelas contratantes visando garantir a prestação de serviços personalíssimos por parte de Neymar Jr.

Vejamos alguns contratos nos quais constam esta cláusula: i) Volkswagen do Brasil; ii) Dentsu Inc. (Panasonic); iii) Companhia de Bebidas das Américas – AMBEV; Banco Santander Brasil S/A; _ Lupo S/A; iv) Doyen Sport Marketing Ltda.

Conforme mencionado acima, a inclusão de obrigações personalíssimas não invalida a participação da Neymar Sport, assim como nenhuma das demais cláusulas citadas pela fiscalização desqualificam a natureza jurídica do contrato assinado com o patrocinador.

d) Universo dos Livros - fl. 854

Neste contrato a fiscalização aponta que o atleta, seu pai e a Neymar Sport seriam denominados como “contratados”. E questiona quais seriam as razões lógicas para o atleta autorizar a licença de seus direitos de imagem se na data do contrato (26/06/2013) estes direitos já pertenciam à Neymar Sport.

A lógica para incluir o atleta como autorizador da licença serve para reforçar a anuência do mesmo em relação ao que está sendo contratado. Conforme mencionado, tendo em vista que o contrato tem como foco a exploração da imagem do atleta, natural que o patrocinador queira garantia sua ciência e concordância.

e) AMBEV - fl. 1.202

Neste contrato, a fiscalização aponta que, não obstante figurarem como “contratados” Neymar Jr. e a Neymar Sport, é o atleta quem está licenciando o uso dos direitos de imagem à AMBEV conforme assentado nas cláusulas segunda e terceira do mesmo contrato.

Aduz a fiscalização que, novamente, teria ficado claro que as obrigações contratuais previstas deveriam ser cumpridas pessoalmente pelo atleta. Ademais, ressalta que a cláusula décima primeira disporia sobre a obrigação da contratante (Ambev) em pagar a remuneração diretamente ao atleta.

A fiscalização alega que não restariam dúvidas que os serviços personalíssimos teriam sido prestados por Neymar Jr., que este teria assumido todas as obrigações constantes dos contratos firmados, devendo a remuneração auferida ser tributada na pessoa física do atleta.

O fato da cessão do direito de uso de imagem ser realizada pela pessoa física de Neymar Jr., não obstante o contrato assinado com a Neymar Sport, se justifica como anuência do mesmo em relação ao que está sendo contratado. Conforme mencionado, tendo em vista que o contrato tem como foco a exploração da imagem do atleta, natural que o patrocinador queira garantia sua ciência e concordância.

Quanto ao tipo de serviço a ser prestado ter natureza personalíssima, o item C.1.5.1 acima já tratou sobre a legitimidade da prestação deste tipo de serviço através de pessoa jurídica, mormente quanto esta apresenta adequada substancia, como o caso da Neymar Sport.

Malgrado a cláusula décima primeira, a cláusula sexta estabelece que a remuneração será paga a Neymar Sport. Tal dissonância se justifica na medida em que o próprio contrato dispõe que Neymar Jr. e Neymar Sport serão tratados conjuntamente como contratados, oferecendo uma conotação de que a AMBEV os enxerga como uma única parte.

f) Dentsu/Panasonic - fl. 1.270

A fiscalização alega que, mais uma vez, o atleta teria anuído o licenciamento dos direitos de uso de sua imagem para a Dentsu. Aduz a fiscalização que, apesar de formalmente não ter mais direitos sobre a utilização de sua imagem (cedidos à Neymar Sport), consta na cláusula “D” que o atleta tem interesse em conceder à Dentsu (Panasonic) o uso de seus direitos.

A fiscalização questiona qual seria a razão de o atleta ceder o uso de seu direito de imagem à Panasonic se esses direitos pertenceriam (pelo menos formalmente) à Neymar Sport. Ademais, questiona como poderia o atleta “deixar” a empresa (Neymar Sport) se ele não faz parte do contrato social. Indaga, ainda, como a Neymar Sport poderia assumir o encargo de fazer com que o atleta cumpra as obrigações acima relacionadas, já que se tratam de obrigações de fazer personalíssimas.

Ressalta a fiscalização que o contrato entabulado entre o atleta e a empresa Neymar Sport seria de cessão dos direitos de uso de imagem (obrigação de ceder/dar), enquanto que a imensa maioria das obrigações contratadas seria a de fazer. Assim, a Neymar Sport jamais poderia assumir uma obrigação de fazer com que o atleta preste serviços para outras empresas.

Conclui a fiscalização que os contratos possuem como objeto a prestação de serviços personalíssimos, a serem executados pelo atleta Neymar Jr. Todavia, para usufruir de uma tributação mais favorecida, teriam redigido os contratos transferindo as obrigações para a Neymar Sport, o que gerou como consequência esse “*Frankenstein*” jurídico, quer dizer, cláusulas que teriam sido redigidas para dar garantia aos contratantes, mas, sem lógica jurídica alguma.

O fato da cessão do direito de uso de imagem ser realizada pela pessoa física de Neymar Jr., não obstante o contrato assinado com a Neymar Sport, se justifica como anuência do mesmo em relação ao que está sendo contratado. Conforme mencionado, tendo em vista que o contrato tem como foco a exploração da imagem do atleta, natural que o patrocinador queira garantia sua ciência e concordância.

Quanto ao tipo de serviço a ser prestado ter natureza personalíssima, o item C.1.5.1 acima já tratou sobre a legitimidade da prestação deste tipo de serviço através de pessoa jurídica, mormente quanto esta apresenta adequada substancia, como o caso da Neymar Sport.

Quanto a cláusula 6, item j, e ao questionamento da fiscalização de que como poderia o atleta “deixar” a empresa (Neymar Sport) se ele não faz parte do contrato social, verifica-se que tal interpretação está equivocada. A cláusula 6, item j, trata da hipótese de Neymar Jr. rescindir seu contrato de cessão de direito de uso de imagem com a Neymar Sport, vejamos a transcrição de tal dispositivo contratual:

6. j) Se o Atleta deixar a Empresa e ceder seus direitos a outra empresa, a Empresa informará imediatamente a Dentsu sobre esta situação. Nesse caso, a Empresa deverá, com o consentimento prévio por escrito da Dentsu, realizar qualquer um dos seguintes itens, e deverá garantir que as obrigações a seguir serão executadas;

Não obstante, mesmo que se tratasse da hipótese do atleta deixar a Neymar Sport no sentido de não mais compor o quadro social da mesma, tal falha não implicaria na desqualificação do contrato como um todo ou de seus efeitos tributários.

g) Banco Santander - fl. 1.363

A fiscalização alega que, não obstante neste contrato figurarem como “contratados” tanto o atleta quanto a Neymar Sport, nas cláusulas segunda e terceira restaria claro que é o atleta quem está licenciando o uso dos direitos de imagem ao Santander.

A fiscalização aduz que, não obstante a empresa constar como contratada, em verdade, as principais obrigações contratuais ficariam a cargo do atleta:

Obrigações do atleta:

Participar em 4 (três) diárias para a realização de sessões de filmagem;

Participar de publicidade e ações promocionais em conjunto com outros atletas e personalidades patrocinados pelo Santander;

Participar de publicidade e ações promocionais para a promoção de eventos esportivos, institucionais ou de responsabilidade social;

Participar de, no mínimo, 08 (oito) interações por mês, por meio de redes sociais promovidas pelo Santander;

Participar de 02 (duas) promoções institucionais promovidas pelo Santander a cada período de 12 (doze) meses de contrato;

Produzir até 08 (oito) interações por ano de áudio e vídeo gerados pelo atleta; _ Fazer referências elogiosas, sempre que questionado em público sobre o Santander.

A fiscalização destaca que, por outro lado, dentre as obrigações do Santander estaria somente o pagamento da remuneração ao atleta pelos serviços prestados. Conclui, portanto, que o atleta prestaria os serviços e a Neymar Sport emitiria a nota fiscal, receberia os rendimentos e pagaria os tributos com uma tributação favorecida.

A lógica para incluir o atleta como autorizador da licença serve para reforçar a anuência do mesmo em relação ao que está sendo contratado. Conforme mencionado, tendo em vista que o contrato tem como foco a exploração da imagem do atleta, natural que o patrocinador queira garantia sua ciência e concordância.

Quanto ao tipo de serviço a ser prestado ter natureza personalíssima, o item C.1.5.1 acima já tratou sobre a legitimidade da prestação deste tipo de serviço através de pessoa jurídica, mormente quanto esta apresenta adequada substancia, como o caso da Neymar Sport.

h) Glaxosmithkline - fl. 1.329

A fiscalização alega que consta, na cláusula “C” do contrato, que a Neymar Sport e o Santos (anuente) seriam os detentores dos direitos de imagem do atleta e que, no entanto, mais adiante, na cláusula “2.3”, o atleta teria outorgado a licença de uso de sua imagem à Glaxosmithkline.

A fiscalização, mais uma vez chama a atenção para a fragilidade jurídica do contrato entabulado entre o atleta Neymar Jr. e a empresa Neymar Sport, pois neste contrato, iniciado em 01/04/2009, constaria que *“O ATLETA, neste ato, cede e transfere para a Neymar Sport e Marketing, todo e qualquer direito de sua imagem a partir desta data, até 31 de dezembro de 2020.”*

A fiscalização questiona que se a empresa Neymar Sport era detentora de “todo e qualquer” direito da imagem do atleta, o mesmo não poderia ser detido pelo Santos. Ressalta, ainda, que o objeto deste contrato é a prestação de serviços pelo atleta.

A fiscalização aduz que o contrato firmado demonstraria que as obrigações deveriam ser atendidas de forma pessoal pelo atleta. Ou seja, não restariam dúvidas de que o contribuinte, aquele que tem relação direta e pessoal com o fato gerador, seria o próprio atleta. No entanto, indica que, a remuneração somente é creditada à Neymar Sport.

A lógica para incluir o atleta como autorizador da licença serve para reforçar a anuência do mesmo em relação ao que está sendo contratado. Conforme mencionado, tendo em vista que o contrato tem como foco a exploração da imagem do atleta, natural que o patrocinador queira garantia sua ciência e concordância.

Quanto ao tipo de serviço a ser prestado ter natureza personalíssima, o item C.1.5.1 acima já tratou sobre a legitimidade da prestação deste tipo de serviço através de pessoa jurídica, mormente quanto esta apresenta adequada substancia, como o caso da Neymar Sport.

i) Lupo S/A - fl. 1.391

A fiscalização aduz que o atleta é qualificado neste contrato como “esportista e/ou co-responsável”. E que, na cláusula “4.1”, haveria mais uma anuência concedida pelo atleta para o uso de sua imagem.

Contudo, alega a fiscalização que, restaria claro que não só a autorização, mas também a prestação de serviços, teria sido executada pelo atleta.

Defende a fiscalização que, por fim, entraria em jogo a Neymar Sport, recebendo os recursos relativos à prestação de serviços do atleta. Em razão desse fato, a contratante teria colocado uma cláusula de garantia, informando que o “cachê” devido ao atleta deveria ser repassado pela Neymar Sport.

A lógica para incluir o atleta como autorizador da licença serve para reforçar a anuência do mesmo em relação ao que está sendo contratado. Conforme mencionado, tendo em vista que o contrato tem como foco a exploração da imagem do atleta, natural que o patrocinador queira garantia sua ciência e concordância.

Quanto ao tipo de serviço a ser prestado ter natureza personalíssima, o item C.1.5.1 acima já tratou sobre a legitimidade da prestação deste tipo de serviço através de pessoa jurídica, mormente quanto esta apresenta adequada substancia, como o caso da Neymar Sport.

j) HWT Promoções Esportivas - fl. 2.454

A fiscalização aduz que em tal contrato figurariam como contratados a Neymar Sport e o atleta Neymar Jr. Todavia, o objeto seria de impossível execução pela Neymar Sport visto que se trata de uma obrigação personalíssima que só poderia ser cumprida pelo atleta.

A fiscalização questiona como poderia a Neymar Sport participar pessoalmente de uma partida de futebol. Alega que estaria claro que seria o atleta quem assumiria essas obrigações de fazer, pois elas não poderiam ser assumidas pela empresa Neymar Sport. Destaca que a cláusula nona desse contrato teria estabelecido que, se o atleta desistisse de participar do evento, teria que devolver o valor antecipado pela contratante (depositado na conta bancária da Neymar Sport – R\$100.000,00).

Quanto ao tipo de serviço a ser prestado ter natureza personalíssima, o item C.1.5.1 acima já tratou sobre a legitimidade da prestação deste tipo de serviço através de pessoa jurídica, mormente quanto esta apresenta adequada substancia, como o caso da Neymar Sport.

l) Globo Comunicações S/A - fl. 2.452

Alega a fiscalização que, por meio deste contrato, o atleta e o Santos teriam autorizado a Globo a utilizar os direitos de imagem do jogador relativo ao documentário “Neymar Jr. e o herdeiro da coroa”:

Imputa a fiscalização que não há participação da Neymar Sport neste contrato, inferindo que o motivo da ausência está no fato de que a autorização de uso ter sido gratuita.

Tendo em vista que não foi levantada qualquer infração em relação a este contrato, os argumentos levantados pela fiscalização serão desconsiderados.

m) CSU Cardsystem S/A - fl. 1.439

Alega a fiscalização que apenas a Neymar Sport figura como contratada ainda que o objeto contratual seja uma prestação personalíssima (obrigação de fazer) a ser cumprida pelo atleta. Aduz que, novamente, o atleta presta os serviços e a Neymar Sport emite a nota fiscal e recebe os recursos.

Quanto ao tipo de serviço a ser prestado ter natureza personalíssima, o item C.1.5.1 acima já tratou sobre a legitimidade da prestação deste tipo de serviço através de

pessoa jurídica, mormente quanto esta apresenta adequada substancia, como o caso da Neymar Sport.

n) Claro S/A - fl. 1.227

De início, a fiscalização aponta que o objeto deste contrato seria a “prestação de serviços artísticos pelo ESPORTISTA” e ressalta a impropriedade do termo utilizado.

A fiscalização conclui que, de acordo com o objeto e demais termos do contrato firmado com a Claro, restaria comprovado que o objeto do contrato foi a prestação de serviços de publicidade (propaganda e marketing), viabilizadas com a utilização da imagem do atleta. As obrigações constantes do referido contrato seriam de caráter personalíssimo, somente podendo ser executadas pelo atleta, já que se tratariam de obrigações de fazer.

Conforme mencionado acima, a inclusão de cláusulas que envolvem obrigações personalíssimas não invalida a participação da Neymar Sport, assim como nenhuma das demais cláusulas citadas pela fiscalização.

o) Tots Toys/Rede Bom dia - fl. 2.474

A fiscalização aponta que, de acordo com os documentos de fls. 2.474 a 2.476 e 2.484 a 2.493, o atleta teria autorizado a empresa contratante, a confeccionar objeto caricato utilizando sua imagem.

Alega a fiscalização que apesar de na data deste contrato (25/06/2010) os direitos de uso da imagem do atleta pertencerem à Neymar Sport (formalmente), ela não apareceria neste contrato como contratada. Seria esta mais uma demonstração de que a Neymar Sport é uma pessoa jurídica interposta, utilizada apenas para a redução da tributação incidente nos serviços prestados pelo jogador de futebol Neymar Jr.

Diferentemente do alegado pela fiscalização, a Neymar Sport figura como parte do contrato. Além disso, conforme mencionado acima, a inclusão de cláusulas que envolvem obrigações personalíssimas não invalida a participação da Neymar Sport, assim como nenhuma das demais cláusulas citadas pela fiscalização.

p) Beats electronics - fl. 933

De acordo com a fiscalização, o objeto deste contrato seria a utilização da imagem e a prestação dos serviços por parte do atleta. Todavia, apesar da prestação de serviços ser pessoal (personalíssima), executada pelo atleta, a remuneração seria auferida pela Neymar Sport.

Aduz a fiscalização que, tendo em vista que os pagamentos são feitos à Neymar Sport, que, de fato, não prestaria serviço algum (somente emitiria a nota fiscal), a contratada teria redigido uma cláusula para se resguardar ao atribuir a responsabilidade para que a Neymar Sport efetue ao atleta os pagamentos relativos à remuneração pelos serviços prestados.

Quanto ao tipo de serviço a ser prestado ter natureza personalíssima, o item C.1.5.1 acima já tratou sobre a legitimidade da prestação deste tipo de serviço através de pessoa jurídica, mormente quanto esta apresenta adequada substancia, como o caso da Neymar Sport.

C.2) Omissão de rendimentos de fontes situadas no exterior, oriundos do direito de preferência/direitos federativos e econômicos futuros pagos pelo Barcelona tributados na N&N Consultoria

Todas as negociações relativas à futura transferência de Neymar Jr. ao Barcelona, ocorreram no ano de 2011 e foram levadas a cabo pela empresa N&N Consultoria. Tal pessoa jurídica foi constituída em 18 de outubro de 2011 (data de protocolo do Contrato Social na JUCESP) e conforme seu contrato social tinha como objeto consultoria esportiva e empresarial:

CLÁUSULA SEGUNDA – OBJETO SOCIAL

A sociedade tem por objetivo social "CONSULTORIA ESPORTIVA E EMPRESARIAL" representação; assessoria e participações empresarial e esportiva. (grifei)

C.2.1) Contrato de consultoria esportiva: N&N Consultoria x Neymar Jr.- 27/04/2011

Para fins de representação de Neymar Jr., a N&N Consultoria celebrou com o mesmo os seguintes instrumentos:

27/04/2011 – Instrumento Particular de Contrato de Consultoria Esportiva (fls. 10.105 e segs).

10/11/2011 – Aditamento para que a N&N Consultoria negociasse e recebesse diretamente do clube europeu o valor relativo a opção futura de transferência (fls. 10.110 e segs).

25/03/2014 – Distrato do contrato datado de 27/04/11 que corrige a data do contrato original para 27/10/11 em substituição a 27/04/11, e concede quitação recíproca, pois os resultados foram alcançados com sucesso.

Para melhor entendimento do escopo contratual, vale transcrever as cláusulas primeira e terceira do Instrumento Particular de Contrato de Consultoria Esportiva (fls. 10.111 e 10.112):

*CLAUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO: o presente Contrato tem por objeto a prestação, por parte da contratada, de **serviços de consultoria esportiva em geral e de planejamento da carreira do ATLETA**, sempre objetivando o bom desenvolvimento de suas atividades pessoais e profissionais e a otimização de seus resultados e escolhas esportivas **bem como o planejamento e organização de sua agenda de compromissos pessoais e profissionais e a contratação de serviços necessários para seu cumprimento, bem como o direito de negociar e concluir quaisquer negócios que envolvam a sua transferência para clubes europeus** na condição de free agent, podendo em seu nome e em seu favor fixar salário, remuneração, dentre outros direitos decorrentes do novo vínculo contratual.(...) (grifei)*

*CLAUSULA TERCEIRA - DA REMUNERAÇÃO: **Em contraprestação aos serviços prestados, o ATLETA, concede a***

CONTRATADA, o direito de receber diretamente do Clube Europeu que venha a ser aceito pelo mesmo, todos os valores eventualmente decorrentes da sua condição de free agent, somente se restarem cumpridos todos os objetivos estabelecidas (sic) na CLAUSULA PRIMEIRA, parágrafo primeiro.(grifei)

C.2.1.1) Simulação: Data do contrato x emissão do CNPJ

Em relação aos contratos acima mencionados, as autoridades fiscais argumentam que em 27/04/2011, data do primeiro instrumento celebrado, a N&N Consultoria nem existiria, já que o Contrato Social foi protocolado na Junta Comercial de São Paulo - JUCESP em 18/10/2011.

Sustenta que a N&N Consultoria teria corrigido essa “falha”, por meio de um “distrato”, celebrado no dia 25/03/2014 (após o início da ação fiscal), alegando “erro formal” na data aposta nos contratos realizados (tanto do Instrumento Particular originário quanto do Aditamento celebrado). Afirmou que a data correta em que o referido contrato fora firmado seria a de 27/10/2011.

Vale transcrever, nesse sentido, as cláusulas primeira e segunda do Distrato (fls. 10.116):

Clausula Primeira - Da correção formal: Antes de pronunciar a quitação recíproca, as partes, por mera liberalidade, ratificam a data que foi inserida no contrato originário e reproduzida no aditamento, em relação a data da assinatura do instrumento, tendo em vista que o termo inicial do contrato é, na realidade, 27 de outubro de 2011 e não 27 de abril de 2011, tratando-se apenas de um erro de digitação, formal, portanto, que fica expressamente corrigido.

Clausula Segunda - Da quitação recíproca: Tendo o contrato sido executado com sucesso, com o alcance mutuo de todos os objetivos traçados, por conta do presente distrato as partes outorgam, mutua e reciprocamente, a mais ampla e geral quitação quanto ao objeto do contrato e seu respectivo aditamento, nada tendo a reclamar uma da outra, a qualquer título. (grifei)

Dessa forma, de acordo com a fiscalização, tal instrumento teria sido simulado, nos termos do Art. 167, parágrafo 1º, inciso III do Código Civil¹⁸, pois embora alegadamente datado de 27 de outubro de 2011, já continha o CNPJ da empresa, o qual só teria sido emitido pela JUCESP em 17 de novembro de 2011, sendo, portanto, antedatado.

Alega a defesa do contribuinte, em contrapartida, que a N&N Consultoria já gozaria de personalidade jurídica desde outubro de 2011, data em que teria levado a registro seus atos constitutivos, portanto, estaria legitimada, assim, a celebrar o contrato. Sustenta que, neste caso, as partes teriam inserido no contrato a data em que pretendiam que ele tivesse sido assinado e quando já se sentiam vinculadas, mas que, por motivos alheios a seu controle, a assinatura teria ocorrido alguns dias depois.

18 Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. §

1o Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: (...) III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Dessa forma, apesar de antedatado, o contrato não poderia ser considerado como fraude visto a ausência de dolo, elemento intrínseco da simulação.

A defesa do contribuinte refuta as alegações da fiscalização de que a variação de dias teria o condão de alterar fatos geradores futuros e considerar nulos estes contratos para fins fiscais, visto que a diferença de datas é irrelevante para arrecadação dos tributos. Frisa que as dúvidas levantadas pelo fisco são apenas em relação às datas e não ao conteúdo do contrato que permanecem válidos nos termos do próprio art. 167 do CC/02.

Tendo em vista todo o acima exposto, não se pode negar que o instrumento analisado foi antedatado, nos moldes do artigo 167, parágrafo 1º, III do Código Civil/02, tendo em vista que foi assinado antes de 17/11/2011 (data de emissão do CNPJ), mas já continha menção do CNPJ da N&N Consultoria.

Em uma análise superficial, seria possível, portanto, entender que o negócio jurídico foi simulado e considerado nulo para efeitos legais em consequência. No entanto, antes de considerar nulos seus efeitos, sobretudo para fins fiscais, é necessário avaliar a real vontade das partes e eventual intenção em prejudicar terceiros, mormente a Fazenda Pública, em respeito à aplicação do próprio art. 167 do CC/02, invocado pela fiscalização.

C.2.1.2) Vontade e intenção das partes

Não obstante serem o contrato e seu aditivo antedatados, conforme alegado pela defesa do contribuinte, as partes contratantes deixam clara sua intenção de contratar, o que é corroborado pelo sucesso nas negociações de transferência do atleta, assinatura do Barcelona com a N&N Consultoria, recebimento por esta última dos valores relacionados à transferência e ausência de qualquer insurgência de Neymar Jr. quanto a estes fatos – na verdade, pelo contrário, o atleta é parte contratante no contrato celebrado entre Barcelona e N&N Consultoria (fl. 10.367).

Vejamos alguns extratos deste segundo contrato (Barcelona x N&N Consultoria) que corrobora a real vontade e intenção de Neymar Jr. em ceder seu direito de preferência, conferindo legitimidade à N&N Consultoria em negociar tal direito com o Barcelona:

Que, igualmente, o JOGADOR assinou um acordo com a N&N, em virtude do qual cedeu os direitos econômicos futuros, uma vez que venha a ocorrer a condição de free agent, pela qual a referida sociedade, disporá dos direitos econômicos de contratação, assim como o direito exclusivo de decidir e determinar o clube ou entidade esportiva com a qual o JOGADOR deverá estabelecer sua nova condição trabalhista como jogador de futebol profissional, com o direito da referida sociedade de receber o pagamento que, por tais direitos econômicos e direito exclusivo de decisão, sejam estabelecidos com o terceiro clube ou entidade esportiva nas condições que lhe sejam convenientes. (grifei)

Ou seja, uma vez comprovada que a intenção do contrato celebrado entre Neymar Jr. e N&N Consultoria era realmente a de ceder o direito de preferência à empresa, a

mera indicação de data anterior não tem o condão de atrair nulidade ao negócio jurídico, tendo em vista que a data seria um elemento acessório no que se refere à validade dos contratos, mormente quando não acarreta em qualquer consequência jurídica.

Em termos tributários, o documento analisado ser antedatado em nada significou vantagem, já que não houve realização de fato gerador entre a assinatura do contrato (seja 27/04/2011, 27/10/2011 ou mesmo 17/11/2011) e a obtenção do CNPJ da N&N Consultoria (17/11/2011).

Em verdade, o primeiro fato gerador, indiretamente advindo do contrato em análise, somente ocorre no dia 15/12/2011, no recebimento do valor de €10 milhões, conforme pactuado em contrato de empréstimo em 06/12/2011 celebrado entre N&N Consultoria e Barcelona. Ou seja, a diferença de datas é irrelevante para fins de arrecadação tributária.

Sou da opinião de que as partes contratantes deixam clara sua intenção de contratar e que o transcurso do tempo caracterizado pela efetiva representação de Neymar Jr. pela empresa N&N Consultoria é indubitável, consagrando a vontade das partes no caso debatido.

Em outras palavras, não há o que se falar em simulação no presente caso, ou pelo menos, não aquela passível de imputar nulidade aos efeitos tributários do negócio jurídico celebrado, com base no art.167, parágrafo 1º, inciso III do CC/02.

No entanto, mesmo que considerado o contrário, estabelece o artigo citado que subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. Como por negócio dissimulado entende-se aquele que efetivamente se queria celebrar, mas foi oculto pela simulação, cai-se mais uma vez na mesma conclusão, ou seja, que se a vontade das partes era de que o direito de preferência fosse explorado pela N&N Consultoria, deve ser este respeitado tendo em vista, ser o contrato válido, ainda, em sua forma.

C.2.1.3) Formalidades: Registro Público

De acordo com os argumentos já expostos no item C.1.2.3, considero o negócio jurídico legítimo a projetar seus efeitos jurídicos tributários, não havendo sustento nos argumentos trazidos pelas autoridades fiscais de que a falta de formalidades contratuais, mormente registro público, desqualificaria o acordo celebrado entre as partes.

C.2.2) Contrato de opção de contratação futura: N&N Consultoria x Barcelona - 15/11/2011

Em 15/11/2011 foi celebrado o primeiro contrato entre a N&N Consultoria, o Neymar Jr. e o Barcelona (fls. 10.637 e segs) cujo objeto foi a opção de contratação futura, que consistia na faculdade do Barcelona adquirir os direitos federativos e econômicos do jogador quando estive estivesse na condição de "*free agent*".

A remuneração acordada foi de € 40 milhões, a ser pago da seguinte forma: i) €10.000.000 como compensação da amortização de empréstimo a ser concedido a empresa N&N Consultoria e; ii) €30.000.000 no momento em que o jogador se tornaria *free agent*.

Vale destacar que a cláusula sétima do contrato dispunha que caso qualquer das partes descumprisse o acordo deveria pagar à outra parte uma cláusula penal compensatória no valor de € 40 milhões.

Alega a fiscalização que o contrato celebrado entre a N&N Consultoria e o Barcelona, trataria-se de negociação de uma futura transferência do atleta, como uma espécie de direito de preferência.

As autoridades fiscais repisam que este contrato teria sido pactuado em data (15/11/2011) em que a N&N Consultoria ainda não poderia ser titular do mesmo, tendo em vista que o contrato entre a esta e Neymar Jr. ainda não teria sido celebrado, pois neste já constava ao CNPJ da N&N Consultoria, que somente teria sido emitido em 17/11/2011.

As autoridades concluem, portanto, que a N&N Consultoria somente foi constituída para que o pagamento do Barcelona fosse tributado por pessoa jurídica.

A defesa do contribuinte, por sua vez, argumenta que o contrato celebrado por Neymar Jr. junto à N&N Consultoria teria como objetivo o desenvolvimento de um plano de carreira a longo prazo, visando oportunidades a partir de 2014, quando ele estaria desvinculado do Santos.

A defesa do contribuinte sustenta que, em novembro de 2011, como o atleta não tinha pretensão de renovar o contrato de trabalho após 2014, o Santos concedeu a Neymar Jr. uma autorização para que ele pudesse negociar seus direitos econômicos e federativos quando encerrasse seu compromisso com o Santos (na condição de *free agent*). Dessa forma, mediante anuência do Santos, a N&N Consultoria concedeu uma opção futura ao Barcelona de contratar o jogador quando o seu vínculo com o Santos expirasse. Argumenta que tal prática está de acordo com o direito desportivo e nunca foi questionada pela FIFA ou CBF.

C.2.2.1) Objeto: Cessão de direitos econômicos futuros

Em relação ao objeto do contrato, as autoridades fiscais alegam que, pelo que foi pactuado, a N&N Consultoria garantiu ao Barcelona ***a cessão dos direitos econômicos futuros que possui com o jogador com a finalidade da contratação do jogador para a sua incorporação à primeira equipe do FC Barcelona, a partir da data em que o jogador tenha a condição de free agent, e, em todo o caso, até o dia 25 de agosto de 2014, com aquisição pelo Barcelona, no referido momento, da totalidade dos direitos federativos e econômicos do jogador***, cuja propriedade naquele momento seria da N&N Consultoria (fls. 4.006 a 4.031).

A fiscalização alega que pela atual legislação do futebol brasileiro não mais existiria a figura do passe, previsto no artigo 11 da Lei nº 6.354/76. O passe foi extinto pelo artigo 28 da Lei nº 9.615/98, conhecida como “Lei Pelé”, que estabeleceu, em seu parágrafo 5º, que o vínculo desportivo tem natureza acessória ao contrato de trabalho e se extingue juntamente com este. Aduz que a Lei Pelé teria substituído o “passe” por uma cláusula penal para o caso de rompimento ou rescisão do contrato de trabalho, a qual seria reduzida a cada ano de cumprimento do acordo.

Nesse sentido, afirma a fiscalização que a lei retromencionada teria, assim, beneficiado os atletas que, após encerrado o vínculo contratual, ganhariam “passe livre”, no linguajar futebolístico. Ou seja, com o decurso normal do prazo do contrato, nenhuma indenização compensatória seria devida por quaisquer dos contratantes, ficando o atleta livre para se transferir para outro clube independentemente do pagamento de qualquer valor ao seu ex-clube.

As autoridades fiscais defendem que, a partir dessa mudança, teria surgido no futebol a figura do “direito econômico”, que seria uma compensação financeira que um clube receberia para abrir mão do contrato que tem com um atleta, liberando-o para jogar por outra equipe. Dessa forma, o direito econômico estaria atrelado ao direito federativo, que, por sua vez, estaria atrelado ao vínculo empregatício (contrato de trabalho entre o atleta e um clube).

Dessa forma, concluem as autoridades fiscais que o “acordo” celebrado entre a N&N Consultoria e o Barcelona não poderia estabelecer a “futura transferência dos direitos federativos e econômicos do atleta” a partir da data em que este tivesse a condição de “*free agent*”, já que não existiriam direitos federativos e econômicos após o término do contrato de trabalho. Ou seja, o acordo com o Barcelona, entabulado em 15/11/2011, para futura transferência do atleta para aquele clube, não poderia se referir à compra dos direitos econômicos do jogador, pois na referida data estes pertenceriam ao Santos e empresários.

Por outro lado, as autoridades fiscais alegam que mesmo admitindo-se tratar-se de negociação de uma futura transferência do atleta para o Barcelona, como uma espécie de direito de preferência, ainda assim esse direito não seria da N&N Consultoria, tendo em vista que quando o acordo foi pactuado com o Barcelona, no dia 15/11/2011, o contrato em que o atleta teria passado esse direito para a N&N Consultoria ainda não havia sido efetuado, já que, conforme teria sido demonstrado, o mesmo não poderia ter sido efetuado antes do dia 17/11/2011, data em que a N&N Consultoria teria obtido o seu CNPJ, cujo número já constaria no mencionado contrato.

Em contrapartida aos argumentos da fiscalização mencionados acima, a defesa do contribuinte faz algumas considerações a respeito do termo “direitos federativos”, “direitos econômicos” e “jogador livre” ou *free agent*.

Aduz a defesa do contribuinte que, com o advento da Lei 9.615/98 (“Lei Pelé”), teria sido extinta a figura do “passe” na forma como prevista no Artigo 11 da Lei 6.354/76 – já revogada, e que deixaria o atleta à mercê da conveniência de um clube, prejudicando sobremaneira sua carreira desportiva. Desta forma, a partir do advento da Lei Pelé teria surgido o conceito de “jogador livre” ou “*free agent*”, que corresponderia à faculdade do atleta de livremente optar por um clube de sua escolha para celebrar um novo contrato de trabalho após o término do corrente, sem que qualquer valor fosse devido ao antigo clube empregador.

Prossegue a defesa do contribuinte defendendo que, por sua vez, quando o atleta celebra um novo contrato de trabalho com uma nova agremiação, ele vincularia os seus direitos federativos a esse novo clube. A esse respeito esclarece que “direitos federativos seriam aqueles adquiridos pelo clube empregador, que passaria a deter o vínculo desportivo do atleta após o registro do contrato de trabalho na confederação”. Já os direitos econômicos nasceriam desse vínculo, consistindo na receita econômica futura e eventual, decorrente da cessão provisória (empréstimo) ou definitiva dos direitos federativos, em razão da existência de contrato de trabalho e cláusula indenizatória.”

Desse modo, concluem as peças de defesa que apesar dos direitos federativos estarem originalmente vinculados ao clube empregador do atleta, o resultado natural dos direitos federativos seriam os direitos econômicos e que seriam considerados como um ativo do clube (quando o atleta estivesse vinculado sob contrato de trabalho com um clube) ou do atleta (quando o atleta estivesse usufruindo a condição de “*free agent*”).

A defesa do contribuinte assevera que teria sido neste sentido que a N&N Consultoria teria sido contratada para potencializar o seu plano de carreira e respectivos

direitos econômicos futuros quando ele já estivesse desvinculado do Santos e, portanto, usufruindo do status de “free agent”. Caberia à N&N Consultoria negociar tais direitos com terceiros, de forma a maximizá-los, justamente o que teria levado a empresa a entrar em acordo com opção futura para o Barcelona.

A defesa do contribuinte menciona, ainda, que todas as tratativas feitas com Barcelona teriam ocorrido mediante a anuência expressa do Santos e nos termos autorizados pela FIFA. A esse respeito, junta interessante parecer emitido pelo Sr. Paolo Lombardi, antigo responsável pelo Departamento de Governança e Disciplina da FIFA.

Tendo em vista todo o acima, passa-se a análise do objeto contratual. Nesse sentido, vale, primeiramente, transcrever as disposições relativas constantes no contrato:

Todas as partes reconhecendo-se na capacidade necessária para a outorga do presente contrato,

MANIFESTAM

Que o Santos FC é o pleno e legítimo titular de todos os direitos federativos do JOGADOR, direitos que não se encontram gravados nem limitados por nenhum acordo com terceiros embora o JOGADOR tenha chegado a um acordo com o Santos FC para rescindir seu contrato no verão europeu de 2014, época em que o JOGADOR terá a condição de free agent e, portanto, poderá dispor de todos os seus direitos federativos e econômicos. Para estes efeitos, agrega-se como Anexo I a este contrato, cópia da cláusula do contrato de trabalho assinado entre Santos FC e o JOGADOR, e autoriza o JOGADOR, para que, em relação ao artigo 18.3 do Regulamento sobre Estatuto e Transferência de Jogadores da FIFA, possa a partir de agora negociar ele, ou quem tenha os direitos econômicos, sua incorporação a outro clube a partir da referida data, com cessão ao referido terceiro clube de todos os direitos federativos e econômicos do JOGADOR, assim como a assinar a partir de agora, qualquer acordo ou contrato neste sentido, nos termos e condições que o JOGADOR - e; ou quem tenha os direitos econômicos - e o terceiro clube estabelecerem, e sem a necessidade de que algum deles tenha que comunicar ao Santos FC a respeito de tais negociações ou dos termos do acordo definitivo.

Que, igualmente, o JOGADOR assinou um acordo com a N&N, em virtude do qual cedeu os direitos econômicos futuros, uma vez que venha a ocorrer a condição de free agent, pela qual a referida sociedade, disporá dos direitos econômicos de contratação, assim como o direito exclusivo de decidir e determinar o clube ou entidade esportiva com a qual o JOGADOR deverá estabelecer sua nova condição trabalhista como jogador de futebol profissional, com o direito da referida sociedade de receber o pagamento que, por tais direitos econômicos e direito exclusivo de decisão, sejam estabelecidos

com o terceiro clube ou entidade esportiva nas condições que lhe sejam convenientes.

Que é interesse do FC Barcelona adquirir todos os direitos federativos e econômicos do JOGADOR a partir da temporada 2014/15 isto é, a partir do momento de extinção do atual contrato de trabalho entre o JOGADOR e o Santos FC, formalizando o correspondente contrato de trabalho com o JOGADOR por um período de cinco temporadas, ou seja, até 30 de Junho de 2019.

Que N&N e o FC Barcelona chegaram a um acordo, pelo qual a primeira garante a segunda a cessão dos direitos econômicos que possui em relação ao JOGADOR, com a finalidade de contratação do JOGADOR para a sua incorporação a primeira equipe do FC Barcelona a partir da data em que o JOGADOR tenha a condição de free agent e, em todo o caso, até o dia 25 de agosto de 2014, com aquisição pelo FC Barcelona no referido momento da totalidade dos direitos federativos e econômicos do JOGADOR, propriedade naquele momento da N&N.(grifei).

Verifica-se pela leitura do trecho acima transcrito que há reconhecimento pelas partes de que os direitos federativos pertencem ao Santos e que o objeto pactuado trata dos direitos econômicos de Neymar Jr. quando este se tornar “free agent”.

Conforme mencionado no trecho acima, o Regulamento sobre Estatuto e Transferência de Jogadores da FIFA determina que quando houver pretensão de nova celebração contratual deve-se informar ao clube atual¹⁹.

A comprovação de tal informação e autorização do Santos se deu através de ofício emitido pelo clube em 08/11/2011, vejamos:

Santos FUTEBOL CLUBE, associação civil e recreativa sem fins lucrativos estabelecida na cidade de Santos, Estado de São Paulo, na Rua Princesa Isabel, s/n - Vila Belmiro, inscrita no CNPJ/MF. sob no 58.196.684/0001- 29, vem por meio deste, nos termos do artigo 18.3 da Regulations on the Status and Transfer of Players da Federation Internationale de Football Association (FIFA), informar expressamente que concorda e autoriza o Atleta Neymar a iniciar, desde já, tratativas com quaisquer entidades de prática desportiva, nacionais ou internacionais, podendo concretizar eventual transferência, desde que isso somente ocorra a partir de 2014 e respeite os termos do contrato mentido com Santos Futebol Clube. (grifei)

Nesse sentido, há congruência na vontade de todas as partes envolvidas quanto à possibilidade de negociação dos direitos econômicos futuros de Neymar Jr. quando este alcançar sua condição de “free agent”, ou seja, quando do fim do vínculo laboral com o Santos.

¹⁹ Art. 18.3 O clube que pretenda celebrar um contrato com um jogador profissional deve, em momento prévio às negociações e por escrito, informar o clube atual do jogador.(Tradução livre)

Art. 18.3 A club intending to conclude a contract with a professional must inform the player's current club in writing before entering into negotiations with him.

http://www.fifa.com/mm/document/affederation/administration/regulations_on_the_status_and_transfer_of_players_en_33410.pdf

Tendo em vista, ainda, que não foi trazido aos autos pela fiscalização a legislação que proíba tal objeto contratual (pelo contrário, foi mencionada normativa – Art. 18.3 do Regulamento da FIFA – que condiciona a possibilidade de negociação mediante anuência do Santos, clube cujo contrato estava em vigor à época), e que tal consentimento foi concedido previamente à celebração do acordo entre N&N Consultoria e Barcelona, não identifica-se qualquer vício de objeto na contratação ora analisada.

Em conclusão, prevalece a autonomia de vontade das partes na forma admitida pela legislação desportiva, seja na denominação dada de “cessão de direitos federativos e econômicos futuros” ou mesmo “cessão de direito de preferência” conforme considerado pela autoridade fiscal, não importando tal denominação aos efeitos tributários do caso ora analisado.

C.2.3) Empréstimo entre Barcelona e N&N Consultoria

Em 06/12/2011, foi celebrado entre Barcelona e N&N Consultoria Contrato de empréstimo (fls. 10393 e segs.) no valor de €10 milhões, cuja menção havia sido feita na cláusula quarta do primeiro contrato celebrado entre as partes em 15/11/2011.

Em relação ao empréstimo, a autoridade fiscal alega que configuraria um adiantamento referente à transferência de Neymar Jr. ao Barcelona.

Menciona que a N&N Consultoria não teria capital financeiro ou econômico para devolver os €10.000.000, e que esse seria o motivo que explica porque o Barcelona contratou uma apólice de seguro para garantir o recebimento do valor emprestado em caso de ocorrência de alguma das hipóteses de ressarcimento previstas (lesão ou morte do atleta).

Ressalta que a N&N Consultoria apenas teria recolhido o IOF incidente nas operações de crédito no dia 28/03/2014, ou seja, após a ciência do Termo de Início da Ação Fiscal, ocorrida em 12/03/2014.

Argumenta que a N&N Consultoria não teria justificado a necessidade de contratação do referido empréstimo nem mesmo utilizou seus recursos na consecução de seu objeto social. De forma contrária, teria repassado o mesmo valor recebido pelo Barcelona aos seus sócios logo após o recebimento do mesmo.

A defesa do contribuinte, por sua vez, alega que são infundadas as ilações realizadas com o intuito de descaracterizar o negócio jurídico. Argumenta, ainda, que existem documentos comprovando as transações envolvidas, quais sejam:

i) crédito na conta da N&N Consultoria em 15/02/2012 de €10.000.000;

ii) quitação do contrato mútuo pelos sócios na conta da N&N Consultoria em 01/09/2014 e remissão da dívida contraída pela N&N Consultoria e Barcelona. Destaca ainda que todos os efeitos tributários das transações foram devidamente reconhecidos e tributos pagos (IOF, ganho de capital, rendimentos de aplicação financeira).

Em relação ao empréstimo, sustenta que este reforçaria a obrigação da N&N Consultoria e seria um desmotivador para negociação com outros clubes.

Alega, ainda que a cláusula relativa ao seguro de vida ou lesão permanente do atleta seria previsão padrão em qualquer contrato de prestação de serviços com esportistas.

A PGFN, por sua vez, alega a existência da Cláusula Sétima, segundo a qual a parte descumpridora da obrigação de subscrever o contrato futuro do atleta, na qualidade de “*free agent*”, deveria pagar à outra parte o montante de € 40 milhões.

Argumenta a PGFN que, tendo em vista esta cláusula, se o Barcelona contratasse o atleta diretamente junto ao Santos – o que efetivamente ocorreu – também restaria configurado o descumprimento contratual, de modo que caberia ao Barcelona “indenizar” a N&N Consultoria.

Sustenta a PGFN que, desta forma, o empréstimo seria uma simulação, pois uma parcela do valor de 40 milhões de euros, o equivalente a 10 milhões de euros seria “paga” via compensação do empréstimo contraído pela N&N Consultoria junto ao Barcelona. Ou seja, seria uma forma de encontro de contas.

Destaca a PGFN mais um elemento que reforçaria a descaracterização do “empréstimo”, qual seja: o seguro contratado a fim de proteger o Barcelona em caso de sinistros. Questiona a necessidade de uma apólice de seguro para cobrir riscos que já estariam cobertos pela obrigação, assumida pela N&N Consultoria, de ressarcir os € 10 milhões pagos pelo Barcelona.

Em outras palavras, alega a PGFN que o “empréstimo” seria inevitavelmente quitado, mas nunca com recursos da própria N&N Consultoria, pois haveria ou uma compensação ou a utilização da apólice de seguro.

Esses seriam os motivos da PGFN que levariam a acreditar que o valor de € 10 milhões, recebido pela N&N Consultoria, teria sido, em verdade, adiantamento de parte do valor pactuado para ter a preferência do atleta na sua futura contratação, e não um empréstimo.

Mesmo que o empréstimo de € 10 milhões, recebido pela N&N Consultoria, se tratasse, em verdade, de adiantamento de parte do valor pactuado para o Barcelona ter a preferência de Neymar Jr. na sua futura contratação, tal reclassificação de receita somente teria impacto fiscal na N&N Consultoria caso esta fosse considerada como empresa interposta, sendo desconsiderada sua personalidade jurídica para fins de atingir seus sócios.

Em outras palavras, a eventual reclassificação do empréstimo em adiantamento do direito de preferência não implica em infração tributária por parte de Neymar Jr., uma vez que este cedeu legitimamente seus direitos federativos e econômicos futuros ou direito de preferência a N&N Consultoria.

C.2.4) Indenização recebida pela N&N Consultoria

Em 31/05/2013 foi celebrado acordo entre o Barcelona e o Santos para transferência do atleta ao clube europeu, tendo como contrapartida o pagamento de €17 milhões. Desse modo, encerrou-se o vínculo de Neymar Jr. com o Santos ainda na vigência do contrato de trabalho.

Tendo em vista a celebração deste contrato, foi reconhecido pelo Barcelona em 03/06/2013 o descumprimento do acordo de opção futura celebrado em 15/11/2011 com a

N&N Consultoria. A cláusula indenizatória, foi, portanto, executada no valor de € 40 milhões à N&N Consultoria.

De acordo com a fiscalização, este acordo entre a N&N Consultoria e o Barcelona não passa de uma simulação. Questiona qual seria o fato que justificaria o pagamento de indenização, tendo em vista o atleta foi contratado pelo Barcelona nas condições pactuadas anteriormente.

Argumenta que o fato do Barcelona ter se antecipado à contratação de Neymar Jr. junto ao Santos não mudou as condições pactuadas anteriormente com o jogador, mas apenas a situação entre o Barcelona e o Santos, já que se o Barcelona esperasse o término do contrato com o Santos nada teria que pagar a este clube.

Note-se que tudo foi orquestrado para que o valor de € 40 milhões fosse pago a uma pessoa jurídica (visando uma tributação favorecida) e na forma de indenização por quebra de acordo.

A defesa do atleta, por sua vez, traz a baila parecer do responsável pelo Departamento de Governança e Disciplina da FIFA em que este pacifica o direito legítimo da N&N de receber a multa punitiva pelo descumprimento do Barcelona. Sustenta que a natureza indenizatória da cláusula penal paga pelo Barcelona seria é amplamente admitida como compensação por “perda de chance”.

Cita jurisprudência que confirma que “a teoria da perda de chance visa à responsabilização do agente causador não de um dano emergente, mas de precisamente da perda de se buscar posição mais vantajosa que muito provavelmente se alcançaria, não fosse o ato ilícito praticado.”

A PGFN, por sua vez, classifica o contrato, firmado no dia 03/06/2011, entre o Barcelona e a N&N Consultoria como um dos contratos que compuseram o “fechamento” do planejamento tributário em 03/06/2013, neste caso, seria a justificativa formal para o pagamento da “indenização” prevista no contrato firmado pelas mesmas partes, no dia 15/11/2011.

Lembra que em 08/11/2011, o presidente do Santos teria autorizado tratativas com clubes estrangeiros. Argumenta que tal carta foi emitida quando já teriam se iniciado as negociações entre o Barcelona e Neymar Jr. Justifica este argumento pois o arranjo para efetivar a transferência já estava em curso: (a) constituição da N&N Consultoria em 18/10/2011; (b) contrato firmado com a N&N Consultoria, no qual o jogador confere a esta pessoa jurídica todos os proveitos econômicos que viessem a ser recebidos em negociação como *free agent* – apesar de ter sido pré-datado, isso não retira o fato de que a preparação para repassar recursos à N&N já estava ocorrendo; (c) contrato firmado entre a N&N Consultoria e o Barcelona, prevendo o pagamento de “futuros direitos econômicos” do atleta, na condição de *free agent* em 15/11/2011.

Mesmo que o a indenização de €40 milhões, recebido pela N&N Consultoria, se tratasse, em verdade, de efetivo pagamento pelo direito de preferência, tal reclassificação de receita somente teria impacto fiscal na N&N Consultoria ou, caso este fosse entendida como

empresa interposta, em uma eventual desconsideração da personalidade jurídica, nos seus sócios.

Em outras palavras, a eventual reclassificação da indenização em pagamento do direito de preferência, não implica em infração tributária por parte de Neymar Jr., partindo-se da premissa que este cedeu legitimamente seus direitos econômicos futuros ou direito de preferência a N&N Consultoria.

C.2.5) Substância da N&N Consultoria

Um dos argumentos trazido pela fiscalização para reclassificar as receitas da N&N Consultoria para a pessoa física de Neymar Jr. se baseia na alegação de que a empresa não teria realizado qualquer operação relacionada com o seu objeto social, não teria funcionários contratados à época dos fatos apurados (com exceção dos pais do atleta e de uma funcionária), possuiria baixo capital social integralizado e não teria praticado nenhuma atividade operacional autônoma. Seria portanto, pessoa jurídica interposta, constituída com o único objetivo de simular negócios jurídicos e reduzir carga tributária.

Além disso, o fato de ter obtido seu CNPJ em 17/11/2011 e ter celebrado contratos anteriores a essa data constituiria também indício de negócios jurídicos simulados, especialmente, o acordo com opção de futura transferência dos direitos federativos e econômicos do contribuinte ao clube Barcelona, em 15/11/2011.

Por sua vez, a defesa do contribuinte alega que o site da empresa (www.nnconsultoria.com) e os contratos firmados com atletas/artistas agenciados por ela demonstrariam seu propósito negocial, sendo infundada a acusação de ausência de substância econômica na consecução de suas atividades.

A defesa do contribuinte sustenta o propósito da constituição da empresa N&N Consultoria argumentando que a partir de 2011, ano em que Neymar Jr. já tinha 19 anos, este já apresentava repercussão nacional e internacional, sendo necessária atenção a sua carreira, como a venda futura a algum time internacional, assim como atenção às suas atividades publicitárias. Neste contexto, a Neymar Sport não estaria capacitada a atuar em focos tão diversificados sendo necessária a constituição de uma estrutura mais robusta.

Segundo a defesa do contribuinte, a N&N Consultoria viria para cumprir o papel de assistir o jogador nas escolhas de clubes, assessorá-lo nas negociações de contratos de trabalho e participar de decisões estratégicas em relação a evolução de sua carreira. Cita como exemplo a contratação de fisioterapeuta e preparador físico, cuja atribuição era levar o desempenho do jogador a níveis superiores aqueles propostos pelo clube.

Em relação a substância, a defesa do contribuinte refuta as alegações das autoridades fiscais de que a N&N Consultoria não teria realizado qualquer operação relacionada ao seu objeto social afirmando que executou diversos serviços de consultoria e assessoria vinculados ao esporte e carreira artística de personalidades. Sustenta que a empresa conta, ainda, com aparelhamento e estrutura condizentes com seus negócios e 20 empregados contratados.

Em contrapartida, a PGFN alega que o primeiro indício para caracterizar a artificialidade da N&N Consultoria seria o fato de o capital social da referida pessoa jurídica somente ter sido integralizado em 21/12/2011, ou seja, após toda a negociação com o Barcelona.

A PGFN ressalta, que os recursos para a integralização do capital social teriam sido disponibilizados pela Neymar Sport, o que seria uma demonstração de confusão patrimonial entre as empresas.

Alega A PGFN outra evidência da artificialidade da N&N Consultoria baseando-se no fato que esta não ter contratado nenhum funcionário até 13/09/2013, conforme informações extraídas da GFIP de 12/2013 – o que não teria sido contestado pela defesa do contribuinte.

Diferentemente do caso dos contratos publicitários celebrados com terceiros (item C.1.5 acima), aqui não se observa a necessidade de realização de qualquer atividade a ser realizada por Neymar Jr. que necessitasse de apoio de estrutura empresarial.

Desta forma, para fins de imputação individual dos valores recebidos, não importa a presença dos elementos de empresa necessários como quando se trata de uma prestação de serviços, bastando que a empresa tenha sido legalmente constituída, o que é o caso.

Dessa forma, mesmo que seja entendido que a N&N Consultoria não possuía substancia ou propósito negocial, isto apenas implicaria em potenciais efeitos tributários perante os sócios da mesma em caso de desconconsideração da personalidade jurídica.

O fato de Neymar Jr. não ser sócio da N&N Consultoria e que os negócios jurídicos celebrados entre ele a empresa são legítimos, leva a conclusão de que não há que se falar em qualquer tipo de infração por parte do mesmo, por uma eventual falta de substancia da N&N Consultoria, que justifique sujeição passiva nos termos do lançamento ora debatido.

C.3) Omissão de rendimentos de fontes situadas no exterior, do trabalho com vínculo empregatício pagos pelo Barcelona a Neymar Sport; N&N Consultoria e N&N Administração

Em 31/05/2013 foi celebrado acordo entre o Barcelona e o Santos para transferência do atleta ao clube europeu. Desse modo, encerrou-se o vínculo de Neymar Jr. com o Santos, ainda na vigência do contrato de trabalho.

Após a contratação de Neymar Jr. pelo Barcelona em junho de 2013, foram assinados uma série de instrumentos contratuais entre o Barcelona e as empresas Neymar Sport, N&N Consultoria e N&N Administração, cuja análise passa-se a realizar.

C.3.1) Contrato de Agência: Barcelona x Neymar Sport

O Contrato de agência foi celebrado em 30/07/2013 entre as empresas Neymar Sport e Barcelona tendo como objeto a prestação de serviços pela Neymar Sport de agenciamento de profissionais para atividades esportivas, culturais e artísticas, propaganda e marketing.

De acordo com o TDF, este contrato foi omitido pela empresa, ou seja, não foi entregue à fiscalização, que somente tomou conhecimento de sua existência após o encaminhamento pela Justiça Espanhola, por meio do Ministério Público Federal.

As autoridades fiscais chamam a atenção para a cláusula relativa aos “honorários” que comprovaria a sua fragilidade, pois apesar de o contrato ser firmado entre o Barcelona e a Neymar Sport, por diversas vezes cita a empresa N&N Consultoria, que não faz parte deste contrato. Ademais, o valor pactuado entre as partes (€800.000) é fixo, independentemente de êxito na exploração da imagem do Barcelona e no recebimento de quaisquer recursos.

Teria restado comprovado, portanto, de acordo com as autoridades fiscais, que os valores pagos pelo Barcelona à Neymar Sport, a título de “Contrato de Agência”, no ano-calendário de 2013, pertencem, de fato, ao atleta Neymar Jr., e são decorrentes do acordo de transferência do atleta ao Barcelona “fatiados” em diversos contratos (rubricas), tributados indevidamente na Neymar Sport.

O TDF defende, por fim, que os valores pagos a Neymar Sport pelo Barcelona mediante o contrato de agência ora analisado, devem ser tributados na pessoa física do jogador com base no art. 3º, parágrafo 1º da Lei 7.713/88.

Tendo em vista o acima, o cerne da questão diz respeito à possibilidade de identificação entre a remuneração recebida a título do contrato de agência pela Neymar Sport e Neymar Jr.

Considerando que o que está em análise conforme auto de infração, é a omissão de rendimentos alegadamente realizada por Neymar Jr. e que há falta de comprovação de que os respectivos valores recebidos tiveram qualquer vinculação com atividades realizadas pelo jogador, a análise deve ser encerrada, não merecendo aqui qualquer análise mais profunda.

Os argumentos trazidos pelas autoridades fiscais, de que tal pagamento decorre do acordo de transferência do atleta ao Barcelona “fatiados” em diversos contratos (rubricas), tributados indevidamente nas empresas do grupo não procedem, pois carecem de comprovação. Me parece que tal conclusão é apenas uma conclusão intelectual extraída de um raciocínio indutivo da fiscalização, e não uma asserção baseada no conjunto probatório dos autos.

Sendo assim, uma vez que não há qualquer atividade a ser realizada por Neymar Jr. em relação ao objeto contratual, Neymar Jr. não é sócio da Neymar Sport e não há comprovação de recebeu qualquer repasse de valores da mesma, se torna impossível conectar os valores pagos pelo Barcelona ao atleta.

C.3.2) Contrato de Scouting/Arrendamento de serviços profissionais: Barcelona x N&N Consultoria

O Contrato de *scouting* foi celebrado em 30/07/2013 entre as empresas N&N Consultoria e Barcelona tendo como objeto a prestação de serviços pela N&N Consultoria de arrendamento de serviços profissionais.

Pela prestação de serviços a N&N Consultoria receberia €400.000 anuais, por um contrato de 05 (cinco) anos de duração, totalizando €2.000.000.

De acordo com a defesa do contribuinte, este contrato a prestação de serviços foi necessária em razão do acordo de colaboração celebrado entre o Santos e o Barcelona, no dia 25/07/2013 (Convênio de Colaboração em Matéria de Futebol de Base e Reconhecimento de Direitos sobre Jogadores).

Com efeito, por este acordo o Santos recebeu do Barcelona a quantia de €7.900.000 (sete milhões e novecentos mil euros) para dar “*direito de preferência*” numa eventual venda dos direitos federativos de 3 (três) atletas:

- Victor Andrade Santos;
- Gabriel Barbosa Almeida (“Gaby Gol”);
- Givanildo Pulgas da Silva.

Defendem as autoridades fiscais que salta aos olhos o valor pago pelo Barcelona pelo referido “*direito de preferência*” (€7.900.000). Este valor representaria quase a metade do valor total pago na aquisição dos direitos econômicos do atleta Neymar (€17.100.000).

Teria restado comprovado, portanto, de acordo com as autoridades fiscais, que os valores pagos pelo Barcelona à N&N Consultoria, a título de “Contrato de Scouting”, no ano-calendário de 2013, pertencem, de fato, ao atleta Neymar Jr., e são decorrentes do acordo de transferência do atleta ao Barcelona.

A defesa do contribuinte, por sua vez, aduz que os valores recebidos decorrentes do contrato de arrendamento de serviços profissionais, assinado entre a empresa N&N Consultoria e o Barcelona, não estariam relacionados à sua atividade como jogador; a empresa teria executado plenamente as atividades para as quais foi contratada, conforme relatórios encaminhados ao Barcelona sobre jogadores em atividade; seria prova suficiente de que teria propósito negocial e substância desvinculada da relação de trabalho do contribuinte.

Assim como no contrato de agência, analisado no item logo acima, o cerne da questão diz respeito à possibilidade de identificação entre a remuneração recebida a título do contrato de *scouting* pela N&N Consultoria e Neymar Jr.

Considerando que o que está em análise, conforme auto de infração, é a omissão de rendimentos alegadamente realizada por Neymar Jr. entendo que, diante da falta de comprovação de que os respectivos valores recebidos teriam qualquer vinculação com atividades realizadas pelo jogador, a análise deve ser encerrada, não merecendo aqui qualquer análise mais profunda.

Os argumentos trazidos pelas autoridades fiscais de que tal pagamento decorre do acordo de transferência do atleta ao Barcelona “fatiados” em diversos contratos (rubricas), tributados indevidamente nas empresas do grupo não procedem, pois carecem de comprovação. Me parece que tal conclusão é apenas uma conclusão intelectual extraída de um raciocínio indutivo da fiscalização, e não uma asserção baseada no conjunto probatório dos autos.

Sendo assim, uma vez que não há qualquer atividade a ser realizada por Neymar Jr. em relação ao objeto contratual, Neymar Jr. não é sócio da N&N Consultoria e não há comprovação de recebeu qualquer repasse de valores da mesma, se torna impossível conectar os valores pagos pelo Barcelona ao atleta.

C.3.3) Contrato de Representação e Gestão: Barcelona x N&N**Consultoria**

Em 03/06/13 foi assinado entre Barcelona e N&N Consultoria, tendo como interveniente o jogador Neymar Jr, Contrato de Representação e Gestão mediante o qual a N&N Consultoria se compromete e se obriga perante o Barcelona a prestar assessoramento profissional em relação a continuidade e controle dos compromissos pactuados entre o atleta e o Barcelona, até a finalização do contrato de trabalho ou cessão de imagem, os quais, respectivamente, os vincula. Em contraprestação, a N&N Consultoria receberá um percentual equivalente a 5% de todos os valores, fixos e variáveis, pagos ao atleta ou a Neymar Sport de acordo com os contratos pactuados (contrato de trabalho e imagem), inclusive à título de indenização.

De acordo com o TDF, o contrato ora analisado teria como origem a cláusula terceira, do aditamento contratual firmado entre a N&N Consultoria e o atleta Neymar (fls. 10.110 e segs). Alega que pelo que foi pactuado neste contrato, a N&N Consultoria teria direito a receber 5% sobre os rendimentos pagos pelo clube. Ou seja, o fundamento do recebimento pela N&N Consultoria, de um percentual sobre os rendimentos tributáveis auferidos pelo atleta seria um acordo simulado.

As autoridades alegam, ainda, que o Contrato de Gestão e Representação foi celebrado no dia 03/06/2013, mesma data em que foram entabulados o Contrato de Imagem (Barcelona x N&N Adm) e o Contrato de Trabalho (Barcelona x atleta).

Alegam as autoridades, que a idéia era de transferir para a N&N Consultoria, não só os valores pagos pelo Barcelona para assegurar a contratação do atleta (40 milhões de euros) e os valores pagos pelo Barcelona a título de “Scouting” (400 mil euros anuais), mas também 5% sobre todos os rendimentos auferidos pelo atleta, inclusive sobre os direitos de imagem, mesmo que pagos em nome de outras pessoas jurídicas do grupo.

O TDF aduz que, não obstante essa previsão de recebimento de 5% sobre todos os rendimentos auferidos pelo atleta, inclusive sobre os direitos de imagem, mesmo que pagos em nome das pessoas jurídicas do grupo, o fato é que não foi identificado pagamentos feitos à N&N Consultoria, sob a rubrica de “representação e gestão”, no ano-calendário de 2013.

Em sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 04, a N&N Consultoria teria afirmado que não teria havido recebimento de pagamentos feitos pelo Barcelona referentes à porcentagem de 5% sobre o contrato de trabalho firmado pelo atleta com o citado clube.

Por todo o exposto, as autoridades fiscais concluem que, teria restado comprovado que a N&N Consultoria teria sido constituída com um único objetivo: receber os valores pagos pelo Barcelona, a título de direito de preferência numa futura transferência do atleta, tributando os valores com uma alíquota reduzida. Desta forma, os valores pagos pelo Barcelona à N&N Consultoria, para ter preferência na futura contratação do jogador Neymar Júnior, bem como os valores pagos a título de “Scouting”, deveriam ser tributados na pessoa física do atleta, com base na tabela progressiva do imposto de renda, nos termos do artigo 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88.

Tendo em vista que não foi identificado pelas autoridades fiscais qualquer valor recebido pelo Barcelona em virtude do contrato ora analisado, desta forma, não há qualquer relevância a análise dos termos contratuais para fins das infrações alegadamente realizadas pelo contribuinte.

A análise deste contrato realizada apenas para corroborar uma suposta vinculação de todos os valores pagos pelo Barcelona como forma de remuneração complementar de Neymar Jr. não pode prosperar, pois, conforme já mencionado acima, tal argumentação é vazia, não suportada por qualquer elemento do conjunto probatório dos autos.

C.3.4) Contrato de cessão de direito de uso de imagem: Neymar Sport x N&N Administração

Em 01/06/2013, a Neymar Sport transferiu para a N&N Administração uma parte do direito de uso de imagem do atleta, denominada “imagem coletiva”.

Argumenta a fiscalização que a N&N Administração teria sido interposta para os mesmos fins identificados em relação à Neymar Sport, qual seja: receber a remuneração a título de direito de imagem por intermédio de uma pessoa jurídica, a qual está submetida ao regime do lucro presumido.

Sustenta a fiscalização que, desta forma, o contribuinte pretendia manter a estrutura tributária mais benéfica, ao escapar das regras de tributação da renda das pessoas físicas e apurar os seus ganhos na sistemática do lucro presumido.

A fiscalização relembra a cronologia dos contratos:

a) 31/05/2013 - Acordo entre o Santos e Barcelona para a transferência do atleta ao clube espanhol.

b) 01/06/2013 (sábado) - Acordo entre Neymar Sport e N&N Administração transferindo uma parte do direito de uso de imagem do atleta, denominada “imagem coletiva”.

c) 03/06/2013 (segunda-feira) - Contrato entre o Barcelona e a N&N Administração em relação a exploração dos direitos de imagem coletiva do atleta.

As autoridades fiscais alegam evidência sobre a transferência formal de parte das receitas de direito de imagem à N&N Administração demonstrando a utilização meramente artificial da empresa, a qual teria conseguido firmar um contrato para exploração de direito de imagem, com o Barcelona, logo no primeiro dia útil após ter sido contemplada como cessionária do referido direito.

Argumenta a fiscalização que a Neymar Sport adotava o regime do lucro presumido e que no ano-calendário de 2012, obteve faturamento anual de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), limite legal para o aproveitamento do regime do lucro presumido.

Aduz a fiscalização que, considerando que o atleta seria transferido pro Barcelona, a empresa tinha expectativa no aumento do faturamento, assim, para manter a situação fiscal vantajosa, foi direcionado à N&N Administração parte da remuneração devida a

título de direito de imagem, mantendo as duas no regime do lucro presumido e, com isso, permanecendo com a carga tributária menos onerosa.

Alega a fiscalização que trata-se de planejamento tributário conhecido que realiza uso abusivo de pessoas jurídicas, privilegiando a forma sobre a substância. Com efeito, a mesma atividade empresarial é desenvolvida por pessoas jurídicas formalmente distintas, mas que representam, em essência, uma única entidade ou pessoa – o controlador do grupo.

Reforça a fiscalização que a N&N Administração não detinha estrutura empresarial para desempenhar a exploração do direito de imagem. Cita a GFIP da empresa, relativa ao ano-calendário 2013, em que constava apenas um único funcionário contratado.

Considerando que as infrações tributárias alegadamente realizadas no âmbito do auto de infração analisado são relacionadas a pessoa física de Neymar Jr. e o contrato acima citado foi celebrado entre duas empresas as quais o mesmo não possui vinculação societária, conclui-se que a análise da relação contratual e eventual realização de planejamento tributário abusivo não é objeto do presente processo.

C.3.5) Contrato de cessão de uso de imagem: Barcelona x N&N Administração

Em 03/06/2013, foi celebrado entre o Barcelona e a N&N Administração contrato de administração e exploração conjunta dos direitos de imagem coletiva do atleta.

Em relação a tal contrato, as autoridades fiscais destacam a cláusula sexta que determinaria o recebimento de “luvas”, no valor de €1.500.000, e o recebimento anual de valores fixos (€900.000) e variáveis. Ademais, realizam um cotejo entre os valores que teriam sido pactuados pelo direito de uso de imagem e os salários e prêmios do atleta conforme previsto em seu contrato de trabalho:

Descrição	(A)		(B)	
	Minuta (Anexo II ao Contrato firmado com o FCB em 15/11/2011)	Contrato de Trabalho celebrado com o FCB em 03/06/2013)	Contrato de Imagem (FCB x N&N Adm. Bens) - 03/06/2013	(B)-(A)/(A)
Duração do Contrato de Trabalho	5 temporadas	5 temporadas	5 temporadas	
Salário (parcela anual fixa)	€ 5.100.000,00	€ 5.100.000,00	€ 900.000,00	17,65%
Prêmio para jogar, no mínimo, 60% das partidas oficiais disputadas, por temporada	€ 1.062.500,00	€ 1.062.500,00	€ 187.500,00	17,65%
Prêmio em caso de classificação do clube para disputar a UEFA Champions League	€ 637.500,00	€ 637.500,00	€ 112.500,00	17,65%
Prêmio em caso de classificação do clube às oitavas de final da UEFA Champions League	€ 425.000,00	€ 425.000,00	€ 75.000,00	17,65%
Prêmio em caso de o clube vencer o Campeonato Nacional da Liga Espanhola	€ 637.500,00	€ 637.500,00	€ 112.500,00	17,65%
Prêmio em caso de o clube vencer a UEFA Champions League	€ 850.000,00	€ 850.000,00	€ 150.000,00	17,65%
Prêmio em caso de o clube vencer o Campeonato Nacional da Liga Espanhola e a Copa do Rei	€ 850.000,00	€ 850.000,00	€ 150.000,00	17,65%
Prêmio em caso de o clube vencer a UEFA Champions League e a Copa do Rei	€ 1.062.500,00	€ 1.062.500,00	€ 187.500,00	17,65%
Prêmio em caso de o clube vencer o Campeonato Nacional da Liga Espanhola, a UEFA Champions League e a Copa do Rei	€ 1.700.000,00	€ 1.700.000,00	€ 300.000,00	17,65%
Percentual redutor aplicado aos prêmios se o atleta não disputar 60% das partidas oficiais	50,00%	50,00%	50,00%	
Prêmio se for eleito o melhor jogador da temporada pela FIFA (bola de ouro)	€ 425.000,00	€ 425.000,00	€ 75.000,00	17,65%
Valor mínimo garantido para 5 temporadas	€ 36.125.000,00	€ 45.900.000,00	€ 8.100.000,00	17,65%
"Luvas"		€ 8.500.000,00	€ 1.500.000,00	17,65%

Aduz a fiscalização que, a remuneração paga pelo Barcelona à N&N Administração representa exatos 17,65% dos rendimentos auferidos pelo atleta. Questiona a justificativa para que os pagamentos a título de direito de imagem sejam valores proporcionais aos rendimentos auferidos pelo atleta (17,65%), ou seja, sem levar em consideração a exploração efetiva da imagem do jogador.

A defesa do contribuinte, por sua vez, aduz que a N&N Administração cuida dos direitos de imagem coletiva perante os clubes desportivos e demais bens e ativos geridos pelos sócios. Argumenta que restou demonstrada: i) a regularidade e a razão dos direitos de imagem pagos pelo Barcelona; ii) o efetivo benefício financeiro que o clube de futebol tem por usar a imagem do atleta e iii) a incorreção das premissas assumidas e a não observância quanto ao entendimento da Justiça do Trabalho.

Sendo assim, de acordo com a defesa do contribuinte, as receitas da N&N Administração possuiriam natureza comercial enquanto que a remuneração auferida pelo atleta diretamente pelo Barcelona teria natureza salarial.

A PGFN, por sua vez, repisa os argumento das autoridades fiscais e sustenta que não teria havido preocupação no sentido de destinar à N&N Administração apenas rendimentos relacionados à pretensa exploração de direito de imagem do jogador.

Com efeito, aduz a PGFN, que os 17,65% recairiam sobre todos valores auferidos pelo atleta, mesmo que não dissessem respeito à sua imagem, tais como: prêmios por campeonatos eventualmente vencidos pelo Barcelona, prêmio por ser eleito melhor jogador da FIFA, salário, “luvas”, etc. Isso afastaria qualquer alegação de que a N&N Administração estaria recebendo pela exploração de direitos de imagem do atleta.

Conforme já mencionado no item C.1.2.1 acima, o direito de uso de imagem de atleta de futebol é legitimamente passível de ser cedido a terceiros, contanto que, quando celebrado com o clube o qual o atleta é federado, observe o determinado no dispositivo de regência, qual seja Art. 87-A da Lei 9.615/98, alterado pela Lei 12.935/11.

Tendo em vista o acima, compara-se os principais direitos, deveres e condições dos contratos envolvidos, qual seja, o de cessão do direito de uso de imagem vis a vis o contrato de trabalho, para fins de verificação de que tais elementos são, deveras, inconfundíveis para fins de aplicação da proteção da lei:

CONTRATO DE TRABALHO X CONTRATO DIREITO DE IMAGEM Barcelona

CLAUSULAS	DIREITO DE IMAGEM	CONTRATO DE TRABALHO
PARTES	N&N Adm e Neymar Jr. x Barcelona	Neymar Jr. X Barcelona
PRAZO	29/07/2013 a 30/06/2018	29/07/2013 a 30/06/2018
PREMISSAS	1 Vinculação ao contrato de trabalho 2 Legitimidade da N&N Adm. - coletivos + individuais	1 Rescisão do contrato de trabalho com o Santos pelo jogador 2 Capacidade para assinatura do contrato
OBJETO	Cessão de direitos de imagem (coletivos + individuais como jogador)	Integração do jogador na primeira equipe do Barcelona, mediante sua participação como jogador profissional de futebol nas atividades esportivas e sociais do clube.
PRINCIPAIS DEVERES E DIREITOS	1 N&N Adm. se compromete a fazer com que o atleta aja da forma exigida pelos acordos realizados pelo Barcelona 2 Nenhuma das partes poderá assinar um acordo com um terceiro que suponha a utilização de direitos da imagem parte sem a aprovação expressa desta. 3 N&N Adm manterá o Barcelona informado de todos os contratos de exploração de imagem que assine com terceiros.	1 Participar de treinamento, atividades preparatórios e de recuperação física. 2 Manter sua condição física e esportiva ao maior nível possível, mantendo regime de vida adequado para tal. 3 Abster-se de realizar atividades incompatíveis com sua atividade de futebolista profissional. 5 Comparecer como representante em todos os atos sociais que lhe sejam requeridos pelo clube 6 Realizar seus maiores esforços para integrar-se na sociedade catalã
REMUNERAÇÃO	1 €1.500.000 - Contraprestação por aceitar a cessão de determinados direitos e imagem. 2 €900.000 por temporada - Remuneração fixa 3 Percentual dos contratos celebrados pelo Barcelona (50% x 50% ou 80% x 20%) 4 Quantias adicionais por prêmios recebidos pelo atleta 5 €8.100.000 - Garantia de remuneração final ao término do contrato	1 €8.500.000 - Contraprestação por aceitar a transferência de seus direitos federativos e aceitar a oferta de incorporar-se a sua primeira equipe de futebol. 2 €5.000.000 por temporada - Em conceito de salário e verbas complementares 3 €100.000 por temporada - Compensação por troca de posição ou abstenção de jogo. 4 Quantias adicionais por prêmios recebidos pelo atleta 5 €45.900.000 - Garantia de remuneração final ao término do contrato
Remuneração global	15%	85%

Considerando que em análise ao quadro comparativo acima, verifica-se que direitos, deveres e condições são, de fato, inconfundíveis, do ponto de vista contratual, verifica-se que o contrato de exploração de direito de uso de imagem é válido a fim de encontrar guarida na legislação citada acima.

Ou seja, não há como entender que os valores pagos à N&N Administração se constituem como salário do jogador quando não há obrigações compatíveis com o contrato de trabalho e, ainda, quando as obrigações personalíssimas relacionadas ao direito de imagem são aquelas legítimas de serem passíveis de cessão, conforme já exaustivamente fundamentado acima.

Julgo que a única possibilidade para reclassificação das receitas da pessoa jurídica para a pessoa física do jogador, uma vez que verifica-se que as condições contratuais são legítimas, seria uma comprovação, por parte das autoridades fiscais que a situação prática distorceu a realidade contratada. Ou seja, que os aspectos fáticos da relação entre atleta e clube demonstram vínculo empregatício.

Tendo em vista que as autoridades fiscais sequer mencionaram os elementos que configuram relação empregatícia não há que se falar em reclassificação de rendimentos para a pessoa física do atleta.

A questão levantada pelas autoridades fiscais em relação a remuneração contratual - que os pagamentos a título de direito de imagem são valores proporcionais aos rendimentos auferidos pelo atleta (17,65%), ou seja, não levam em consideração a exploração efetiva da imagem do jogador - não tem o condão de implicar caráter salarial ao jogador.

Vale ressaltar que não há como, baseado nos documentos trazidos aos autos, determinar se o percentual de 17,65% seria ou não compatível com a exploração efetiva da imagem do jogador, pois o único montante recebido pela N&N Administração no período fiscalizado foi o de €1.500.000, pago pelo Barcelona como contraprestação pela anuência de sublicenciar os direitos de uso de imagem do atleta.

Vale salientar, ademais, conforme ressaltado oralmente em sessão, que percentual de 15%, parcela a ser recebida por cessão de direito de uso de imagem em relação remuneração global dos contratos, é determinado pela própria legislação fiscal espanhola (art. 92 da Lei nº 35/2006). Este mesmo tipo de limitação foi imposto pela legislação tributária brasileira, em agosto de 2015, através de inserção do parágrafo único do Art. 87-A da Lei Pelé:

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

Ou seja, mesmo não havendo comprovação da efetiva exploração da imagem do atleta por parte do Barcelona, verifica-se que o percentual definido está em consonância com a legislação fiscal de regência.

C.4) Qualificação da Multa de Ofício

O TDF sustenta que os negócios jurídicos mencionados se traduziriam como verdadeiras fraudes, visando reduzir, de forma indevida, a carga tributária.

No presente caso, de acordo com as autoridades fiscais, estaria configurado o disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964, tendo em vista que os integrantes do Grupo Neymar constituíram três pessoas jurídicas para receberem os recursos provenientes do trabalho do atleta e também os valores decorrentes de sua transferência para o Barcelona.

Ou seja, conforme argumentos da fiscalização, essas pessoas jurídicas interpostas teriam sido utilizadas para modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal de modo a reduzir o montante do imposto devido. Também teriam confeccionado vários contratos simulados, alegadamente utilizados para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

E, por fim, alega a fiscalização, que teria restado comprovado que todos os integrantes do Grupo Neymar agiram em conluio. Assim sendo, o lançamento deveria ser efetuado com multa agravada de 150%.

A defesa do contribuinte argumenta que em nenhum momento houve fraude ou dolo pois os contratos refletem a verdadeira intenção das partes. Sustenta que um descasamento de poucos dias seria resultado de intenção de fraudar o fisco seria absurdo, ainda mais no contrato assinado em 2006, data em que Neymar Jr. tinha apenas 14 anos.

Alega a defesa do contribuinte que a diferença de datas não caracteriza fraude por três motivos: i) não houve dolo ou intuito de fraude, elementos imprescindíveis para configurar nulidade do negócio jurídico; ii) não há parte prejudicada, pois nenhum dos contraentes do pacto alegou prejuízo; iii) nenhum efeito monetário vantajoso foi produzido no ínterim da diferença de dias, nenhum valor foi pago pelo Santos, ou seja, não houve fato gerador de imposto de renda.

Ressalta a defesa do contribuinte que para efeitos da autuação fiscal que abrange os exercícios de 2011 a 2013 vale o contrato de cessão de direito de uso de imagem assinado em 01/04/2009 sobre o qual não há qualquer questionamento de data.

A defesa do contribuinte reafirma, ainda, a ausência de dolo e que não há comprovação do mesmo nos autos, sendo portanto inaplicável a multa agravada de 150%.

Argumenta a defesa que não há nos autos qualquer elemento necessário a caracterização da hipótese de simulação com propósito de enganar o Fisco: i) não há falsa aparência a ser desconstituída; ii) não há benefício econômico do atleta Neymar Jr; iii) não há qualquer divergência entre a vontade interna e a vontade manifestada no negócio; iv) não há redução de carga tributária; v) há vedação expressa para que a fiscalização desconsiderar a pessoa jurídica nesse caso.

A defesa do contribuinte alega, ainda, que não há comprovação do dolo dos responsáveis solidários e que a decisão recorrida sustenta a aplicação de multa qualificada pela suposta vantagem fiscal obtida por meio da atual estrutura de negócios. Desta forma, a mera presunção de ocorrência de fraude não pode legitimar a aplicação da multa agravada.

Sustenta a defesa que a Neymar Sport foi constituída em 2006 com propósito comercial claro, sendo impossível, à época de sua constituição, alegar que arquitetavam uma estrutura mais benéfica sob a ótica tributária.

Ressalta a defesa que os rendimentos pagos as pessoas jurídicas nunca foram remetidos a pessoa de Neymar Jr., tendo como prova os extratos bancários e sua Declaração de Imposto de Renda que pode ser consultada a qualquer tempo.

Sustenta a defesa que Neymar Jr. não é sócio de nenhuma das empresas e que não teria recebido nenhum rendimento das mesmas. Sustenta, ainda, que não haveria comprovação do benefício econômico de Neymar Jr., pois todas as receitas teriam sido recebidas pelas empresas, desta forma, não haveria capacidade contributiva a ser atribuída a Neymar Jr.

Afirma a defesa do contribuinte que cabe as autoridades fiscais comprovar a ocorrência do auto fraudulento, o que não ocorre no caso. Tendo em vista a ausência de simulação e fraude pelos envolvidos, não há que se falar em conluio.

Em relação a alegação de desvio de finalidade refuta a defesa do contribuinte argumentando que: i) não houve simulação nos contratos; ii) não houve economia tributária; iii) as pessoas jurídicas envolvidas de fato desenvolvem as atividades a que se propõe; iv) a fiscalização desconsiderou o contexto da formação de Neymar Jr. e constituição das empresas; v) a despeito das datas dos contratos, houve um acordo válido entre as partes e vi) não houve premeditação para lesar o fisco.

Em relação a alegação de confusão patrimonial, a defesa do contribuinte argumenta que há clara distinção patrimonial entre as pessoas envolvidas e que: i) as empresas possuem contabilidade própria e recolhem seus tributos de acordo com a natureza das atividades desenvolvidas; ii) a fiscalização não aponta vício, falha ou equívoco contábil; iii) a fiscalização não identificou receita omitida ou despesas indevidas; iv) a fiscalização não identificou pagamento de dívidas de Neymar Jr pelas empresas; v) os bens moveis e imóveis foram adquiridos com as receitas oriundas das atividades operacionais das pessoas jurídicas; vi) não foi encontrada irregularidade nas aquisições realizadas pelas pessoas envolvidas e vii) a integralização do capital da N&N Consultoria e amortização dos empréstimos foram realizada com recursos próprios dos sócios das pessoas jurídicas.

A defesa do contribuinte cita o Instituto Neymar Jr., projeto com área de 8.400 m² e cujo objetivo seria auxiliar a comunidade carente do Estado de São Paulo, comprovaria que há propósito corporativo para as empresas.

Em relação ao instituto da simulação no âmbito tributário, a PGFN destaca que deveria haver perfeição da vontade manifestada cujos vícios acarretam a invalidade do ato jurídico. Cita art.167 do Código Civil.

Sustenta a PGFN que o desfazimento do negócio simulado é medida desnecessária no âmbito da Administração Tributária, pois é suficiente reconhecer que houve a invalidade para dar o adequado tratamento ao verdadeiro negócio ocorrido. Cita os arts. 109, 118 e 149, VII, todos do CTN.

Alega a PGFN que mesmo que, a princípio, pudesse haver uma “coincidência” entre a intenção das partes e os atos jurídicos formalizados, ainda assim tais atos poderiam não surtir efeitos jurídicos tributários. Ou seja, mesmo havendo compatibilidade formal com as normas civis, o ato não surtiria efeitos tributários se restasse evidenciada a finalidade preponderante de escapar de uma tributação específica. Cita jurisprudência do CARF.

Deste modo, conforme já estaria pacificado na jurisprudência do CARF, segundo a PGFN, os efeitos tributários não seriam definidos simplesmente pelos atos formalmente praticados. Notadamente quando identificada a simulação, situação na qual os atos meramente formais não podem ser opostos ao Fisco. Assim, argumenta que ao caso examinado deve ser conferido o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz.

Cita a PGFN o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e sustenta que o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) que é impedido ou frustrado pela conduta de Neymar Jr. - fraude.

A PGFN alega, no que diz respeito especificamente à fraude, que os documentos antedatados são prova mais do que suficiente da simulação. Com efeito, houve claramente a união de vontades direcionada para o planejamento tributário abusivo, qual seja: utilização de pessoas jurídicas de forma artificial e abusiva, com o notório propósito de redução de carga tributária.

Por fim, a PGFN sustenta ser inacreditável que o recorrente alegue que as pessoas jurídicas interpostas não ofereceram nenhum benefício econômico ao atleta. Com efeito, defende que para que a tese de defesa faça sentido, ter-se-ia que vislumbrar a seguinte situação: a maior parte do potencial econômico do jogador foi transferida a terceiros, gratuitamente, sem qualquer vantagem ao jogador, situação que permanecera até a presente data.

Frisa a PGFN que o proveito econômico se encontraria justamente na redução significativa da carga tributária que Neymar Jr. teria obtido ao interpor diversas pessoas jurídicas para receber rendimentos que são de sua titularidade. Entende que são justamente esses elementos que demonstrariam que o atleta teria percebido proveito econômico. Exemplifica citando o iate adquirido por R\$ 15 milhões, que consta do ativo não-circulante da Neymar Sport.

A questão a ser apreciada cingese à aplicação do percentual previsto no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, abaixo reproduzido:

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

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado 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. (grifei)

Por sua vez a Lei nº 4.502/64, em a seguinte redação nos artigos que nos interessam:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (grifei)

A leitura atenta dos dispositivos legais acima citados nos leva as seguintes conclusões:

1. A multa de ofício deve ser aplicada em dobro quando ocorrerem uma das situações previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 - sonegação, fraude e conluio.

2. Além da prática das ações e omissões definidas como sonegação, fraude ou conluio, para que se aplique a multa em dobro se faz necessário que o sujeito passivo tenha agido de maneira dolosa.

3. Por expressa determinação legal, somente o dolo, a intenção em buscar um resultado ilícito, enseja a aplicação da multa em dobro. A contrário senso, a conduta culposa, embora reprovável, não atrai a sanção.

Assentes nos requisitos legais para aplicação da denominada multa qualificada, recordemos as exigências do Decreto nº 70.235/72, recepcionado pela Carta de 1988, como lei, exige, em seu artigo 9º, sobre a formalização do crédito tributário:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova

indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Como cediço, e bem explicitado na legislação tributária, o crédito tributário deve estar embasado em provas da ocorrência do fato gerador, de sua quantificação e das condições ensejadoras da penalidade aplicada. Necessário, portanto, para que se aplique ao caso concreto a multa qualificada, que a fiscalização tenha de desincumbido de seu ônus probatório.

Vale neste momento transcrever parte do TDF, no que diz respeito ao item 8 - Agravamento da Multa de Ofício:

No presente caso, está configurado o disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964, tendo em vista que os integrantes do Grupo Neymar constituíram três pessoas jurídicas para receberem os recursos provenientes do trabalho do atleta e também os valores decorrentes de sua transferência para o FCB.

Ou seja, essas pessoas jurídicas interpostas foram utilizadas para modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal de modo a reduzir o montante do imposto devido.

Também confeccionaram vários contratos simulados, utilizados para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

E, por fim, restou comprovado que todos os integrantes do Grupo Neymar agiram em conluio. Assim sendo, o lançamento será efetuado com multa de 150%.

Antes de analisarmos a legislação de referência vis a vis a argumentação realizada no TDF, importante definir em relação a quais negócios jurídicos poderia se imputar o agravamento da multa de ofício.

Tendo em vista que a única infração tributária realizada por Neymar Jr. foi a omissão dos rendimentos recebidos pelo Santos sob a égide do contrato de exploração de direito de imagem, pois, conforme fundamentado acima, possuem verdadeira natureza jurídica salarial, apenas tal negócio jurídico será analisado neste tópico. Vale lembrar que não foi alegada pela fiscalização simulação com base no art. 167, inciso III do Código Civil em relação a este contrato.

Avulta, de todo o exposto, que a questão que se encontra em xeque é se, para fins de caracterização da conduta dolosa do sujeito passivo, a constituição da empresa Neymar Sport teria se dado para modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal de modo a reduzir o montante do imposto devido, atuando esta como pessoa jurídica interposta. E, neste sentido, se os integrantes do chamado “Grupo Neymar” agiram em conluio na realização dos alegados crimes fiscais.

Neste ponto, o deslinde da questão não se mostra de maior complexidade, pois uma vez que a Neymar Sport não foi constituída por Neymar Jr., não há que se falar em conduta dolosa do mesmo neste sentido. Além disso, não poderia, na perspectiva de Neymar Jr., ser interposta, pois o atleta não recebeu nenhum rendimento decorrente do Santos em virtude do contrato de exploração de imagem celebrado com a Neymar Sport.

Novamente, a ausência de recebimento por Neymar Jr. dos valores recebidos por terceiros e o fato do mesmo não ser sócio das empresas envolvidas, concede singularidade ao caso.

C.5) Responsabilidade Solidária

De acordo com o TDF, sustenta a fiscalização que a Neymar Sport, N&N Consultoria, N&N Administração seriam pessoas jurídicas interpostas, de titularidade dos pais do atleta, que teriam recebido os recursos oriundos de rendimentos tributáveis da pessoa física de Neymar Jr., acumulado patrimônio e, portanto, teriam sido beneficiárias das infrações praticadas.

Em relação aos pais do atleta e sócios das empresas Neymar Sport, N&N Consultoria e N&N Administração, afirma a fiscalização que, em conluio com Neymar Jr., teriam sido os responsáveis diretos pelas infrações praticadas. Aduz que os recursos obtidos teriam sido utilizados na aquisição de dezenas de bens e direitos, de forma que o patrimônio total do grupo Neymar teria superado, em 31/12/2013, R\$244 milhões.

Desta forma, argumenta a fiscalização que a solidariedade estaria fundamentada no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN).

Em sede de impugnação, a defesa do contribuinte destaca que as autoridades fiscais teriam atribuído responsabilidade solidária entre Neymar Jr., seus pais e as três empresas relacionadas com base no art. 124 I do CTN, alegando suposto abuso de personalidade jurídica das empresas, suposta vinculação gerencial e coincidência de sócios e administradores, tendo destacado ausência de capacidade operacional, confusão patrimonial e prática de atos fraudulentos.

A defesa do contribuinte ressalta que os argumentos levantados pela fiscalização provariam apenas a ligação entre as pessoas envolvidas, jamais simulação, interposição fraudulenta e falta de propósito negocial que autorize tributar uma pessoa física que não é sócia ou se aproveitou do resultado destas empresas. Adverte que não é possível a descon sideração da personalidade jurídica neste caso, seja pela não observância do disposto no art. 50 do Código Civil, seja pela proteção do art. 129 da Lei 11.196/05. Cita interessante parecer emitido pela Professora Maria Ferragut.

A DRJ decidiu que conforme extrato da ementa:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Respondem solidariamente pelo crédito lançado as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, evidenciado na participação direta ou indireta nas operações e no desfrute de seus resultados em caso de fraude.

Em sede de recurso voluntário, a defesa repisa os argumentos mencionados na impugnação aduzindo, em resumo, que as autoridades fiscais teriam optado por primeiro descon siderar a personalidade jurídica das mencionadas empresas e depois decidiram incluí-las no pólo passivo da mesma obrigação tributária como devedoras solidárias.

Alega a defesa do contribuinte que a solidariedade veiculada pelo inciso I do art. 124 do CTN não se trata de transferência da responsabilidade tributária a terceiros,

estranhos ao liame obrigacional. Exige, na verdade, que as partes tidas por solidárias estejam igualmente ligadas ao fato que deu ensejo ao nascimento de uma relação jurídica cujo resultado é o pagamento do tributo previsto em lei.

A PGFN, por sua vez, argumenta que a responsabilidade tributária solidária exsurge quando o responsável é chamado para adimplir o crédito tributário concomitantemente com o contribuinte, arcando, independentemente deste, com o pagamento integral do crédito tributário.

A PGFN cita o art. 124 do CTN e sustenta que, o inciso I disporia sobre a solidariedade quando os sujeitos estão na mesma relação obrigacional. Neste caso, haveria um interesse comum das pessoas que participam da situação que origina o fato gerador para, conseqüentemente, passarem à condição de devedores solidários.

Destaca que a PGFN que a economia fiscal obtida com os atos simulados teria beneficiado tanto os sócios quanto Neymar Jr., pois o patrimônio construído por meio da exploração dos direitos ligados ao atleta acabou sendo revertido em benefício de todos.

C.5.1) Art. 124, I do Código Tributário Nacional

Acerca da responsabilidade solidária por interesse comum, dispõe o artigo 124, inciso I do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

O dispositivo acima pugna pela solidariedade quando há interesse comum na constituição do fato gerador da obrigação principal. Ou seja, não basta que haja interesse financeiro nos resultados advindos da situação, mas um envolvimento direto na materialização do fato econômico tributável. Em outras palavras, há que se reconhecer que tal *interesse comum* é um *interesse jurídico* e não um *interesse meramente econômico*.

Em linha com este entendimento, são precisas as palavras do Professor Luís Eduardo Schoueri²⁰:

Interesse comum só têm as pessoas que estão no mesmo pólo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos têm 'interesse comum' na propriedade; se esta dá azo ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto todos os condôminos. Note-se que o débito é um só, mas todos os condôminos se revestem da condição de sujeitos passivos solidários. (grifei)

O responsável obrigado solidário - para utilizar a redação do Código Tributário Nacional - portanto, é a pessoa que esteja relacionada intrinsecamente, em comum com outra, na realização do núcleo do aspecto material da respectiva hipótese de incidência tributária. Desta forma, resta-se configurado o interesse jurídico de tal solidário.

20 SCHOUEIRI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 525.

Ou seja não basta nem a mera participação na situação fática que gera o fato gerador e nem o benefício econômico para se caracterizar o interesse comum. Prossegue, neste sentido, o Professor Luís Eduardo Schoueri²¹:

Mesmo que duas partes em um contrato fruam vantagens por conta do não recolhimento de um tributo, isso não será, por si, suficiente para que se aponte um 'interesse comum'. Eles podem ter 'interesse comum' em lesar o Fisco. Pode o comprador, até mesmo, ser conivente com o fato de o vendedor não ter recolhido o imposto que devia. Pode, ainda, ter tido um ganho financeiro por isso, já que a inadimplência do vendedor poderá ter sido refletida no preço. Ainda assim, comprador e vendedor não têm 'interesse comum' no fato jurídico tributário. (grifei)

Deste modo, somente é possível sustentar a responsabilidade solidária por interesse comum se autoridade fiscal demonstrar o interesse jurídico dos aludidos sujeitos passivos em relação a situação que constitui os lançamentos fiscais.

Será portanto com base nestas premissas que passa-se a analisar, mediante apreciação do contexto fático-probatório trazido aos autos pela fiscalização, a configuração da responsabilidade passiva das pessoas abaixo relacionadas:

1. Neymar Sport, N&N Consultoria e N&N Administração
2. Neymar da Silva Santos e Nadine Gonçalves da Silva Santos

C.5.2) Fato gerador x Interesse comum

Mister se faz identificar quais foram os fatos geradores, conforme alegado pelas autoridades fiscais, que serviram de base para os lançamentos ora analisados, para que, então, se possa buscar uma eventual co-participação.

As autoridades defendem, conforme já exposto acima, que Neymar Jr. realizou serviços personalíssimos relativos ao direito de imagem mediante atividades de publicidade, alegou, ainda, que, em relação as negociações com o Barcelona, os rendimentos tratavam-se de remuneração salarial ou direito de preferência para futura contratação, transferida a pessoa jurídica mediante contrato nulo, ou seja, o direito, na realidade, permaneceu com o próprio atleta.

Neste sentido, verifica-se que todos os fatos geradores mencionados relacionam-se a situações realizadas particularmente por Neymar Jr. Vejamos os extratos do TDF que corroboram esse racional:

Direito de imagem : Serviços personalíssimos

Portanto, o direito à imagem, por ser de natureza personalíssima, não pode ser alienado ou cedido, já que pertence ao próprio titular. Todavia, existe a possibilidade de

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit. p. 526.

concessão (mediante cessão ou licença) a terceiros, de forma estrita e limitada, do uso do direito de imagem.

Logo, da forma como consta o objeto do contrato, o atleta não cedeu à Neymar Sport o direito de uso da imagem, mas, o “direito de sua imagem”, o que é proibido por tratar-se de um direito personalíssimo.(fl. 7093) (grifei)

Também demonstraremos a tentativa de disfarçar o verdadeiro contratado pelas empresas, que é o Sr. Neymar Júnior, incluindo-o como interveniente anuente, e tornando o principal responsável pelo cumprimento dos contratos, bem como a principal causa para a sua ruptura.(fl. 7089) (grifei)

Não resta dúvida, portanto, que os rendimentos auferidos pelo atleta, oriundos da prestação de serviços personalíssimos à Red Bull deverão ser submetidos à tabela progressiva do IRPF.(fl. 7115) (grifei)

Ja mencionamos que os contratantes se cercam de diversas formas para vincular o atleta ao cumprimento do contrato, pois sabem que a prestação de serviços é personalíssima e que não é a Neymar Sport quem vai cumpri-la.(fl.7717) (grifei)

Por todo o exposto, não resta dúvidas que os serviços personalíssimos foram prestados por Neymar Júnior, que assumiu todas as obrigações dos contratos firmados, devendo a remuneração auferida ser tributada na pessoa física do atleta.(fl. 7718) (grifei)

Direito de imagem : Remuneração salarial (Santos)

Veremos a seguir, que os pagamentos feitos pelo SFC à Neymar Sport, como Cessão de Uso de Direito de Imagem, possuem natureza jurídica salarial, pois foram pagos sem a efetiva prestação de serviços por parte da Neymar Sport. Aliás, restará comprovado que a “exploração” dos direitos de imagem realizada pelo SFC está conexa com as obrigações oriundos do contrato de trabalho firmado pelo jogador.(Fl. 7134) (grifei)

Cumprе ressaltar que os pagamentos são feitos pelo SFC em parcelas fixas (11 parcelas de R\$15.000,00 – por exemplo), demonstrando a natureza salarial dos valores pactuados. (Fl. 7143) (grifei)

Restou claro, nesta cláusula, que os pagamentos feitos pelo SFC a título de “direito de imagem”, possuem, de fato, natureza jurídica salarial.(Fl. 7148) (grifei)

Barcelona: Remuneração salarial

Por todo o exposto restou comprovado que o pagamento feito pelo FCB à N&N Administração de Bens, sob a rubrica “Direito de Imagem”, possui natureza jurídica salarial e representa uma parcela (17,65%) dos rendimentos auferidos pelo atleta junto ao FCB, desviados para a N&N Adm. de Bens apenas por uma conveniência tributária.(Fl. 7202) (grifei)

Para melhor compreensão, dividiremos esse tópico em três subtópicos, a saber: “rendimentos oriundos dos serviços de publicidade prestados pelo atleta”; “rendimentos oriundos do direito de preferência para futura transferência ao FCB” e “rendimentos oriundos do trabalho com vínculo empregatício (direitos de imagem, scouting e contrato de agência)”. (grifei)

Barcelona: Direito de preferência

Aliás, os negócios jurídicos pactuados entre a N&N e o atleta Neymar Júnior, por meio dos contratos datados de 27/10/2011 e 10/11/2011 são nulos, pois foram simulados, nos termos 167 do código civil, abaixo transcrito:

(...) Portanto, o único que poderia negociar a sua futura transferência para o FCB, quando se tornasse free agent, era o próprio atleta. E foi isso o que ocorreu. (fl.7061) (grifei)

Em resumo, Neymar jr. teria auferido rendimentos advindos de:

- a) Prestação de serviços personalíssimos;
- b) Atividade laboral - salário (Santos e Barcelona) e
- c) Direito de preferência ou direitos federativos e econômicos quando da condição de *free agent*;

De acordo com o encadeamento de idéias da fiscalização, verifica-se que todos os fatos geradores somente poderiam ter sido realizados individualmente por se vincularem, no racional das autoridades fiscais, a direitos ou obrigações pessoais do atleta.

Ou seja, conforme fundamentos do lançamento, não ha como admitir co-participação para fins de imputação do artigo 124, I do CTN por impossibilidade jurídica de realização conjunta do fato gerador, requisito necessário para aplicação da responsabilidade solidária.

Tal conclusão se torna ainda mais simples, quando acautelo, conforme fundamentação acima, que não houve omissão de receitas pelo atleta no que se refere a prestação de serviços personalíssimos a terceiros e que não houve envolvimento pessoal nas negociações com o Barcelona.

Ou seja, a única infração cometida pelo atleta seria a relacionada ao recebimento de salário pelo Santos na forma de remuneração por uso de seu direito de imagem, cujo fato gerador relativo (atividade laboral) é individual, ou seja, não admite solidariedade.

Neste sentido, não pode a autoridade fiscal invocar o artigo 124, I do CTN, artigo que pressupõe uma conexão da pessoa jurídica imputada ao fato gerador, e ao mesmo tempo fundamentar defendendo que a pessoa física realizou sozinha todos os fatos geradores.

Tem em vista todos os argumentos acima expostos, resta clara a impossibilidade da aplicação da solidariedade passiva das pessoas envolvidas no caso concreto.

C.6) Concomitância das multas de ofício e isolada

Em relação aos rendimentos recebidos de fonte no exterior, a defesa destacou, em sede de impugnação, que houve excesso no lançamento relativo a cobrança de multa. Aduz que no auto de infração teriam sido exigidas duas multas: a multa de ofício de 150% sobre o montante de valores recebidos de fonte no exterior e, ainda, a multa isolada de 50% pelo não recolhimento na competência do recebimento (carnê-leão) sobre a mesma base de cálculo. A imposição das duas multas representariam, então, 200% em virtude da mesma situação fática, o que fere os princípios da razoabilidade, do não confisco e da proporcionalidade.

A DRJ, em análise a este tema específico, manteve a exigência das duas multas argumentando que a aplicação da multa isolada decorre de descumprimento do dever legal de recolhimento mensal de carnê-leão, não se confundindo com a multa proporcional aplicada sobre o valor do imposto apurado nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata.

Em sede de recurso voluntário, a defesa repisou os argumentos mencionados na impugnação aduzindo que tal prática fere os princípios constitucionais da razoabilidade, do não confisco e proporcionalidade. Invoca a Súmula CARF nº 105 e precedentes do CARF.

Não há dúvidas quanto a impossibilidade de concomitância entre as multas mencionadas (de ofício e isolada), pois implicaria na duplicidade de sanções sobre o mesmo fato.

Neste sentido, verifica-se que em caso análogo (Caso Guga), a 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, na sessão do dia 05 de dezembro de 2008, de acordo com o Acórdão nº 106-17.147, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos:

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO. Não pode prevalecer a exigência da multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, na hipótese em que cumulada com a multa de ofício incidente sobre a omissão de rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, quando as bases de cálculo de tais penalidades são idênticas. Multa excluída.

Mesmo que houvesse qualquer dúvida quanto a questão em tela, a Súmula CARF nº 105 espanca a matéria:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. (grifei)

Verifica-se que a impossibilidade de cumulação das multas foi exaustivamente debatida na esfera administrativa, motivo pelo qual, uma vez consolidada em sentido favorável ao contribuinte, foi acolhida a proposição de Súmula relacionada, ocasião em que foi editada citada súmula.

Desta forma, em razão da concomitância entre a aplicação destas duas multas (isolada e de ofício) no presente caso, voto no sentido de excluir a parcela da multa isolada do lançamento.

C.7) Compensação de crédito entre pessoa jurídica e pessoa física

Em sede de impugnação, alega a defesa do contribuinte que os tributos que teriam sido pagos pelas pessoas jurídicas deveriam ser considerados na quantificação do crédito tributário constituído, sob pena de caracterização de bis in idem.

Por sua vez, a DRJ decidiu que o suposto crédito advindo do pagamento de impostos pela pessoa jurídica não é passível de compensação com débito do sujeito passivo (pessoa física).

Em sede de recurso voluntário, a defesa alega que as autoridades fiscais não consideraram os tributos que já teriam sido pagos pelas empresas solidárias no período. Este posicionamento, que teria sido chancelado pela decisão recorrida, configuraria confisco e promoveria enriquecimento sem causa da União

Por seu turno, a PGFN alega que o fato de as pessoas jurídicas terem recolhido tributo não apaga a existência de simulação, fato que está sendo objeto de inquérito e investigação por autoridades brasileiras e espanholas.

A PGFN acredita ser despropositada a alegação de confisco, levantada pelo contribuinte, visto que tal inconformismo centra-se na aplicação da multa qualificada de 150%. Ressalta que o princípio da vedação ao confisco coíbe a utilização de tributos de maneira tão exacerbada que implique efeito confiscatório. Entretanto, defende que não há como estender esse raciocínio às penalidades, que visam reprimir condutas indesejadas ou compensar prejuízos causados.

Quanto aos créditos tributários devidamente reclassificados à pessoa física de Neymar Jr., deve ser concedida a compensação dos tributos já recolhidos pelas pessoas jurídicas envolvidas.

Neste mesmo sentido foi decidido o Caso Guga, já mencionado acima e análogo ao ora em análise, em que a 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, na sessão do dia 05 de dezembro de 2008, de acordo com o Acórdão nº 106-17.147, deu parcial provimento ao recurso voluntário nos seguintes termos:

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para aproveitar os tributos pagos pela Pessoa Jurídica para reduzir o imposto sobre a omissão de rendimentos decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício e da cessão de direitos recebidos de pessoas jurídicas, vencidos os Conselheiros Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (Relatora), Janaina Mesquita Lourenço de Souza, Ana Paula Locoselli Erichsen (Suplente convocada) e Gonçalo Bonet Allage, que excluiram essa exigência e, por maioria de votos, excluir a multa isolada do carnê-ledo, vencidos os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga e Sérgio Galvdo Ferreira Garcia (Suplente convocado). Designado para redigir o voto vencedor quanto h. omissão de rendimentos decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício e da cessão de direitos recebidos de pessoas jurídicas o Conselheiro Giovanni Christian

Nunes Campos. O Conselheiro Gonçalo Bonet Allage apresentará declaração de voto.(grifei)

A ementa do acórdão supra mencionado é ainda mais explícita:

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITAS DE PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA DO SÓCIO - COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM DECORRÊNCIA DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS - HIGIDEZ. Em respeito ao princípio da moralidade administrativa, uma vez que foram reclassificados os rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, deve-se adotar o mesmo procedimento em relação aos tributos pagos na pessoa jurídica vinculados aos rendimentos/receitas reclassificados, ou seja, apurado o imposto na pessoa física, deste devem-se abater os tributos pagos na pessoa jurídica, antes dos acréscimos legais de ofício.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR - ACORDO - RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO - COMPENSAÇÃO

As pessoas físicas que recebam rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir do imposto apurado na declaração de ajuste, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos - desde que haja previsão para tanto eia acordo ou convenção internacional fixada com o país de origem dos rendimentos, ou que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil. O acordo, ou a lei que estabeleça a reciprocidade, têm que estar em vigor no ano-calendário para o qual a compensação é pleiteada, sob pena de a mesma não ser permitida. Ademais, caberá ao contribuinte comprovar, através da documentação pertinente, a data e o montante do imposto recolhido. (grifei)

Em obediência ao princípio da moralidade administrativa, seria desarrazoado reclassificar as receitas da pessoa jurídica para rendimentos da pessoa física, mantendo intactos os tributos já recolhidos, obrigando as respectivas pessoas jurídicas a solicitar restituição, para compensação posterior, sofrendo o ônus de eventual decadência do direito creditório ou mesmo da imposição global da multa de ofício aqui lançada, quando se sabe que, contemporaneamente ao fato gerador das receitas reclassificadas, houve pagamento parcial dos tributos sobre tais receitas/rendimentos.

Ante o exposto, voto no sentido do deferimento do pleito compensatório conforme acima fundamentado, inclusive em relação ao imposto de renda retido na fonte de fontes pagadoras no exterior.

Tendo em vista o colegiado ter se posicionado favoravelmente à tese da Fazenda de reclassificação para a pessoa física de Neymar Jr. do empréstimo obtido junto ao Barcelona pela empresa N&N Consultoria, julgou-se que seriam igualmente compensáveis os tributos pagos em decorrência da contratação de tal empréstimo, nos termos apresentados pelo contribuinte em suas peças de defesa.

C.8) Erro na Base de Cálculo

Requer a defesa do contribuinte que, caso não haja reforma total da decisão recorrida, que seja reconhecida sua reforma parcial no que diz respeito a base de cálculo utilizada no lançamento.

Aponta que caso os valores considerados para fins de base de cálculo sejam confirmados como recebidos por pessoa física, que a conversão de valores recebidos do exterior, siga aquela conforme foi escriturada pelas pessoas jurídicas afastadas, pois representam, de fato, os valores recebidos.

De acordo com a defesa, a base de cálculo considerada na autuação fiscal teria superado os valores efetivamente recebidos em mais de R\$ 4 milhões (quadro demonstrativo na fl. 16.149) por conta da taxa de cambio utilizada pela fiscalização.

Em obediência ao princípio da moralidade administrativa, seria desarrazoado que a conversão de valores recebidos do exterior fossem calculados de outra forma do que aquela que já foi escriturada nos livros fiscais da pessoa jurídica (Art. 394, inciso I, do RIR/99). Desta forma, ante o exposto, voto no sentido do deferimento do pleito do contribuinte, conforme acima fundamentado, de forma que não seja aplicado o art. 16 da IN nº 208/02.

D) CONCLUSÕES

Tendo em vista todo o acima, voto no sentido de **CONHECER** recurso voluntário, **ACOLHER** a preliminar de nulidade por falta de motivação legal e, no mérito, **DAR PROVIMENTO PARCIAL** para:

a) excluir da base de cálculo do lançamento os valores recebidos do Santos relacionados a repasses de terceiros com base no percentual pactuado no contrato celebrado entre Neymar Sport e Santos em 19/08/2010, mantendo-se os recebidos diretamente do Santos relativos à infração “Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, relativos aos serviços de publicidade não tributados na pessoa física e/ou tributados indevidamente na empresa Neymar Sport .”

b) excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos a infração “Omissão de rendimentos de fontes situadas no exterior, oriundos dos serviços de publicidade não tributados na pessoa física e/ou tributados indevidamente na empresa Neymar Sport .”

c) excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos a infração “Omissão de rendimentos de fontes situadas no exterior, oriundos do direito de preferência, pagos pelo Barcelona, não tributados na pessoa física e/ou tributados indevidamente na empresa N&N Consultoria.”

d) excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos a infração “Omissão de rendimentos de fontes situadas no exterior, oriundos do trabalho com vínculo empregatício (contrato de agência, *scouting* e direitos de imagem), pagos pelo Barcelona, não tributados na pessoa física e/ou tributados indevidamente nas empresas Neymar Sport; N&N Consultoria e N&N Administração.”

e) excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos a infração “Falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, ensejando a exigência da Multa Isolada.”

f) excluir do pólo passivo, como responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído, Neymar da Silva Santos e Nadine Gonçalves da Silva Santos, assim como, as empresas Neymar Sport; N&N Consultoria e N&N Administração.

g) afastar a exigência da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, por falta de reconhecimento de dolo na infração verificada;

f) reconhecer erro na base de cálculo considerada pelas autoridades fiscais no que se refere aos valores recebidos de fontes no exterior;

g) reconhecer a inaplicabilidade concomitante de multa isolada e multa de ofício sobre a mesma base de cálculo;

h) deferir o pleito compensatório em relação aos valores pagos pelas pessoas jurídicas envolvidas.

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild.

Voto Vencedor

Conselheiro Ronnie Soares Anderson - Redator Designado

B.2) NULIDADE POR FALTA DE MOTIVAÇÃO LEGAL

Tenho que a fiscalização refere adequada e suficientemente os textos legais que embasam a constituição do crédito tributário, no decorrer dos autos de infração e respectivo relatório fiscal. E em momento algum faz alusão a estar efetuando a desconsideração da pessoa jurídica nos termos do art. 50 do Código Civil, o que pode ser constatado mediante leitura atenta do relatório que acompanha a autuação.

Cabe alertar, ainda que sinteticamente, para qual é imputação fiscal. A autoridade fazendária atribui ao recorrente e aos demais responsáveis a participação em simulação voltada a direcionar rendimentos de sua pessoa física para pessoas jurídicas interpostas as quais, no período abordado, anos-calendário 2011 a 2013, teriam como objetivo principal não a realização das atividades previstas em seus objetos sociais, mas sim viabilizar a diminuição da carga tributária decorrente de tal redirecionamento. Nesse rumo, o Fisco identificou quem considerou ser o real beneficiário dos rendimentos, e, com amparo nos ditames do art. 142 do CTN, efetuou a lavratura dos autos de infração.

De fato, é recorrente que em casos de planejamento tributário abusivo, o objetivo seja justamente fazer com que valores que deveriam ter seu fluxo financeiro naturalmente destinado a uma determinada pessoa sejam “desviados” e redirecionados a outras pessoas físicas ou jurídicas, de maneira a ocultar o real beneficiário dos rendimentos.

Nesse contexto, não há falar em nulidade por falta de motivação legal do lançamento, pois este possui intrínseca coerência em seus fundamentos, tendo em vista a imputação nele constante, acima referida.

Além disso, compulsando os autos, verifica-se que a fiscalização foi bastante clara na sua exposição e acostou farto material probatório, referido-se adequadamente aos dispositivos legais aplicáveis; de outra parte, foi propiciado ao contribuinte, no curso do procedimento fiscal e neste contencioso administrativo, oportunidade de defesa, direito amplamente exercido. Não se constata, assim, sob qualquer ótica, prejuízo à defesa que enseje a declaração de nulidade, nos termos do rito do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, ou mesmo no de outros diplomas processuais.

Acrescente-se que a jurisprudência do CARF há bastante tempo é assente ao considerar que tais aspectos dizem respeito ao mérito da causa discutida, cabendo citar, ilustrativamente, os Acórdãos nº 104-20.915 (j. 11/08/2005) e nº 2202-00.252 (j. 23/9/2009), os quais tratam de temática similar à ora enfrentada. Também merece ser citado recente acórdão da CSRF, de nº 9202-004014 (j.12/5/2016), do qual reproduzo o seguinte trecho de ementa:

VÍCIO. ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL. NULIDADE.
INOCORRÊNCIA

Inexiste nulidade do auto de infração em virtude de erro na capitulação legal, quando os fatos estão devidamente descritos na autuação e não há prejuízo à defesa.

Concluo por rejeitar a decretação de nulidade.

C.2). OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE FONTES SITUADAS NO EXTERIOR, ORIUNDOS DE ALEGADOS DIREITOS DE PREFERÊNCIA PAGOS PELO BARCELONA E TRIBUTADOS NA N & N CONSULTORIA.

São variados, consistentes, e significativos os elementos reunidos pela fiscalização no sentido de que a N&N Consultoria foi constituída com o propósito específico de deslocar a tributação dos rendimentos recebidos do Barcelona, vinculados à transferência de clube de futebol, da pessoa física do recorrente para aquela pessoa jurídica.

Entre esses elementos de prova, tem-se os sucessivos “enganos” verificados, como antedatamento de CNPJ em contratos, e distrato efetuado em 25/3/2014, tão somente após o início da ação fiscal, realizado claramente pretendendo suprir inconsistências no contrato de prestação de serviços firmado entre a empresa e o atleta datado de 27/4/2011, tendo em vista que então a empresa sequer existia.

Também há claros sinais de simulação tais como sua constituição às vésperas do acordo com o Barcelona (18/10/2011), ausência de estrutura operacional e de funcionários (só contratado um funcionário em 2013), bem como de falta de capacidade econômica para a consecução dos objetivos sociais - consultoria esportiva e empresarial, representação, assessoria e participações empresarial e esportiva.

Acrescente-se que nos anos-calendário em comento, conforme destaca a fiscalização, não foram lançados nos livros contábeis uma única operação relacionada com o objeto social.

Por mais que a D. Relatora se esmere ao defender não ser necessário expressivo número de funcionários para dar conta do desenvolvimento das atividades objeto social da empresa, tal linha de raciocínio surge com verdadeiro eufemismo, quando se está, em apertada síntese, perante sociedade constituída às pressas, de forma até mesmo atabalhoada, que não possui quaisquer funcionários, não possui capital integralizado e que não registra na contabilidade qualquer atividade relacionada com o objeto social.

É essa, em apertada síntese, a sociedade que fecha contrato em 15/11/2011 o qual alcança a cifra de dezenas de milhões de euros com o Futebol Clube Barcelona, vinculados à transferência do recorrente para essa agremiação esportiva.

A sequência de operações abaixo transcrita demonstra a artificialidade e a precipitação na constituição da sociedade em referência, situações as quais, diga-se, deram ensejo aos diversos “equívocos” constatados:

- 18/10/2011: Data da abertura da N&N Consultoria (na JUCESP);

- 27/10/2011: Contrato entre Neymar Júnior e N&N Consultoria, pelo qual esta empresa prestará ao atleta gratuitamente serviços de consultoria e planejamento de carreira, podendo também acordar remuneração com terceiros que eventualmente possam contratar o atleta, no qual consta CNPJ só obtido em 17/11/2011, ou seja, contrato às escancaras antedatado;

- 08/11/2011: Autorização do SFC para que o atleta negocie seus futuros direitos econômicos e federativos a partir de 25/8/2014;

- 10/11/2011: Aditamento do contrato celebrado em 27/10/2011 entre o jogador e a N&N Consultoria, atribuindo a esta o direito de negociar sua transferência a clubes europeus na condição de *free agent* (contrato com CNPJ que só seria expedido em 17/11/2011);

- 15/11/2011: Contrato para futura transferência dos direitos federativos e econômicos do atleta para o FCB, até a data de 25/8/2014, quando seria *free agent*;

- 17/11/2011: expedição do CNPJ utilizado no aditamento contratual datado de 10/11/2011;

- 06/12/2011: Contrato de empréstimo efetuado entre a N&N Consultoria e o Barcelona, no valor de 10 milhões de euros;

- 21/12/2011: integralização do capital de N&N Consultoria;

De sua parte, o contribuinte faz, às fls. 88/89 do recurso voluntário, alusão genérica a uma série de atividades que a empresa teria desempenhado desde a sua constituição, mas nenhuma prova produz nesse sentido no que se refere aos anos-calendário examinados, 2011 a 2013. Os documentos colacionados às fls. 7652 e ss, referentes ao agenciamento e consultoria da carreira de outras personalidades, tocam a períodos decorridos a partir do ano-calendário 2014, o que em nada favorece suas ilações.

Quanto aos demais aspectos da questão, importa, de início, contextualizar a legislação aplicável antes de adentrar ao exame dessas negociações.

Com o fim da lei do passe, buscou-se forma alternativa dos clubes de futebol obterem reparação econômica pelo intempestivo rompimento do vínculo contratual por iniciativa do jogador, resguardando-se esse direito do atleta, o que foi viabilizado de início pela imposição de uma cláusula penal, e, a partir do advento da Lei nº 12.395/11, com a cláusula indenizatória desportiva, que tem a natureza de multa penitencial (e não indenização verdadeiramente), assim prevista no art. 28 da Lei nº 9.615/98:

Art. 28. A atividade do atleta profissional é caracterizada por remuneração pactuada em contrato especial de trabalho desportivo, firmado com entidade de prática desportiva, no qual deverá constar, obrigatoriamente: (Redação dada pela Lei nº 12.395, de 2011).

I - cláusula indenizatória desportiva, devida exclusivamente à entidade de prática desportiva à qual está vinculado o atleta, nas seguintes hipóteses:

a) transferência do atleta para outra entidade, nacional ou estrangeira, durante a vigência do contrato especial de trabalho desportivo; ou

b) por ocasião do retorno do atleta às atividades profissionais em outra entidade de prática desportiva, no prazo de até 30 (trinta) meses; e

II - cláusula compensatória desportiva, devida pela entidade de prática desportiva ao atleta, nas hipóteses dos incisos III a V do § 5o.

§ 1º O valor da cláusula indenizatória desportiva a que se refere o inciso I do caput deste artigo será livremente pactuado pelas partes e expressamente quantificado no instrumento contratual:

I - até o limite máximo de 2.000 (duas mil) vezes o valor médio do salário contratual, para as transferências nacionais; e

II - sem qualquer limitação, para as transferências internacionais.

(...)

§ 2º São solidariamente responsáveis pelo pagamento da cláusula indenizatória desportiva de que trata o inciso I do caput deste artigo o atleta e a nova entidade de prática desportiva empregadora. (grifei)

Explica Baía²² em sua obra “Direitos econômicos do atleta de futebol” que, nesse contexto, a doutrina nacional criou duas figuras denominadas de “direitos federativos” e “direitos econômicos”, passando a delinear os primeiros:

Os “direitos federativos” são a expressão do vínculo desportivo, isto é, o direito de a entidade de prática desportiva registrar o contrato de trabalho firmado com o atleta na própria entidade de prática desportiva.

Prossegue esse autor, citando Álvaro Melo Filho²³:

Vale dizer, direito federativo é exclusivo do clube que detém a titularidade temporária (resultante do contrato de trabalho profissional desportivo registrado) sobre o atleta profissional contratado.

Assim, ao contrário do que insinua o contribuinte à fl. 79 do recurso voluntário - “quando o atleta celebra um novo contrato de trabalho com uma nova agremiação, vincula os seus direitos federativos a esse novo clube”, os direitos federativos não são seus, mas sim exclusivos do clube, não podendo ser negociados pelo jogador. Denota-se, então, que diversamente do alardeado na peça recursal, o “evidente desconhecimento” dos temas em apreço parece afligir não a autoridade fiscal, mas sim a peça recursal.

Retorna Baía, na sequência, explicando o conceito de direitos econômicos:

A negociação entre as entidades de prática e os “investidores” gira em torno dos “direitos econômicos”. Estes são o conteúdo econômico dos direitos federativos, ou seja o valor constante na cláusula indenizatória desportiva inserta no contrato de trabalho profissional.

E arremata, citando novamente Melo Filho:

Ou, em outras palavras, os direitos econômicos desportivos decorrem do proveito dos direitos federativos, ou seja, são as receitas promanadas da

²² BAÍA, Júlio César de Paula Guimarães. Direitos Econômicos do atleta de futebol: uma análise de sua negociação para investidores. Belo Horizonte: D'plácido, 2015, pp. 99/102.

²³ MELO FILHO, Álvaro. Futebol Profissional; Direitos federativos e econômicos no futebol - distorções e correções jurisprudenciais. Revista Brasileira de Direito Desportivo, São Paulo, ano VI, n. 13, pp. 7-14, jan.-jun., 2008.

transferência dos direitos federativos pelo clube a que está vinculado, com caráter exclusivo, o atleta.

Verifica-se, daí, a impertinência da alusão do recorrente quanto aos direitos econômicos futuros quando já estivesse ele desvinculado do SFC, pois os direitos econômicos decorrem da cláusula indenizatória desportiva regradada pelo inciso I do art. 28 da Lei Pelé, sobre a qual é cabível falar tão somente durante a vigência do contrato de trabalho desportivo, e que dizem respeito a valores devidos pelo jogador ao clube em caso de rescisão antecipada do contrato de trabalho, por conta do primeiro.

À luz desses conceitos da doutrina especializada, examine-se o seguinte excerto do contrato firmado entre a N&N e o Barcelona em 15/11/2011:

Quinta - Transferência de direitos.

O FC BARCELONA pagará à N&N, a título de contraprestação e compensação e (i) pela execução em favor do FC BARCELONA do direito exclusivo de designar o novo clube empregador do JOGADOR a partir da data de encerramento de seu contrato com o SANTOS F.C., e isso no máximo até o dia 25 de agosto de 2014; (ii) por realizar conjuntamente com o JOGADOR quantos atos sejam necessários ou convenientes à efetuação da referida condição de “free agent”, e (iii) pela aquisição pelo FC BARCELONA de todos os direitos federativos e econômicos do JOGADOR, a quantidade de quarenta milhões de euros (40.000.000 €), na seguintes formas e prazos:

(...)

Ora, causa profunda espécie tal cláusula, pois como a N&N poderia negociar direitos federativos com o Barcelona, se tais direitos, consoante uníssona doutrina, pertencem, por sua intrínseca natureza, ao clube que possui registro do jogador, no caso, o SFC? Nesse rumo, eventual autorização do clube para que o jogador negociasse seus futuros direitos federativos e econômicos, ainda que na condição de *free agent*, é totalmente inócua.

Tratar-se-ia, à toda vista, de contrato com objeto juridicamente impossível, atraindo, aliás, a sua nulidade, ex-vi do inciso II do art. 166 do CC²⁴. Merece ressaltar que não se está aqui a inovar na argumentação, mas sim a se destacar a propriedade da abordagem da fiscalização.

Os direitos econômicos, por sua vez, como visto estão associados à cláusula indenizatória desportiva e vinculados ao contrato de trabalho e direitos federativos, pertencendo à época em parte ao SFC (60%) e em parte (40%) à DIS. E, uma vez encerrado o contrato, e sobrevivendo para o atleta a condição de *free agent*, não mais haveria falar em direitos econômicos. Estava, então, a N&N a negociar algo que não lhe pertencia, e que não tinha sentido em termos jurídicos.

Como bem se apercebeu a autoridade lançadora, na realidade o contrato em tela, bem como os demais associados a essas tratativas, refletem que “primeiro o grupo Neymar fez um acordo com o FCB para dar preferência ao clube Catalão na futura transferência do

²⁴ CC:

Art. 166 . É nulo o negócio jurídico quando:

(...)

II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;

(...)

atleta, mediante o recebimento de uma adiantamento de 10.000.000€, e mais 30.000.000€ após a assinatura do contrato; depois, visando a diminuição da carga tributária, simulou diversos contratos tentando imputar à N&N as obrigações tributárias do atleta”.

Sobre o referido valor de 10.000.000€, também não dissinto do entendimento da fiscalização de que ele se trata, na verdade, de adiantamento de parte do valor pactuado para ter a preferência do recorrente na futura contratação pelo Barcelona, camuflado de empréstimo.

A operação toda envolvida com o pagamento desse valor à N&N, definida na cláusula 4ª do contrato firmado em 15/11/2011, assoma de modo flagrante como artificial. A que título o Barcelona, instituição não financeira, faria empréstimo sem quaisquer encargos financeiros a empresa recém constituída, sem funcionários, e destituída de qualquer capital social?

Mais: porque somente após o início da ação fiscal foi pago o IOF associado ao pretenso empréstimo? Mais um engano, em relação a um “detalhe”?

A apólice de seguro contratada pelo Barcelona para se precaver de eventual inadimplemento por parte da N&N revela preocupação da agremiação com a possibilidade de não chegar a operação a seu correto termo, sendo que as alegações do recorrente no sentido que cláusulas desse gênero são correntes em negociações similares não têm qualquer peso, na medida em que desprovidas de documentação a lhes fundamentar.

As provas corroboram as conclusões da autoridade lançadora, de que dito empréstimo era mero simulacro, pouco convincente, adiantando pagamento à N&N via criação de dívida desta para com o Barcelona, a ser convenientemente quitada por compensação com a ulterior obrigação do clube de pagar à empresa os valores correlacionados com a transferência do jogador. Ou seja, era mera parcela adiantada dos 40.000.000€ atinentes à operação global.

Aliás, convém chamar a atenção que, como bem discernido nas contrarrazões, o ganho do “Grupo Neymar” estava garantido na operação.

Caso o contrato chegasse a seu final o contrato do atleta com o SFC, e efetuada a transferência para o clube catalão, a N&N receberia afinal o total os 40 milhões acordados, estando resguardado seu “direito de preferência”.

Caso o Barcelona adquirisse o jogador do SFC antes do prazo acordado com a N&N, como ocorreu quando o clube comprou efetivamente os direitos federativos e econômicos do jogador por 17.000.000€, teria a agremiação de pagar a essa empresa os 40 milhões de euros pela “quebra” da avença, sob o pretexto de indenização por perda de uma chance, de acordo com o raciocínio trilhado na peça recursal.

E, se nenhuma das situações se concretizasse, e o jogador fosse adquirido por outro clube, de todo modo este teria logicamente de cobrir, pelo menos, o valor de 40 milhões de euros que a N&N teria de pagar ao Barcelona, além de oferecer condições vantajosas no contrato para superar a proposta contratada com o clube espanhol.

Noutro giro, melhor sorte não favorece o recorrente, ainda que se aceite a tese de que os valores em questão estariam associados a indenização por perda de uma chance.

Aqui, necessário fazer breve digressão. Danos materiais podem ser indenizados, costumeiramente via reparação de danos emergentes e/ou de lucros cessantes. Se com relação aos danos emergentes a isenção de imposto de renda é consenso doutrinário e jurisprudencial, com relação aos lucros cessantes o consenso é em sentido oposto.

Ou seja, visto que não recompõe patrimônio pré existente, o recebimento de valores a eles associados gera acréscimo patrimonial, tributável conforme legislação de imposto de renda. O STJ tem entendimento pacificado sobre a matéria, valendo transcrever a ementa do recente acórdão prolatado no REsp nº 1.464.786/RS, j. 25/8/2015:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA 284/STF. VERBA RECEBIDA EM DECORRÊNCIA DE ATO ILÍCITO PRATICADO POR TERCEIRO. NATUREZA DE LUCROS CESSANTES. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA.

1. A alegada ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil foi apresentada de forma genérica pela recorrente, tendo em vista que não demonstrou, de maneira clara e específica, a ocorrência de omissão no julgado, atraindo, assim, o enunciado da Súmula 284 da Suprema Corte.

2. Os valores percebidos a título de pensionamento por redução da capacidade laborativa decorrente de dano físico causado por terceiro, em cumprimento de decisão judicial, são tributáveis pelo imposto de renda e sujeitam a fonte pagadora à retenção do imposto por ocasião do pagamento.

3. Recurso especial conhecido em parte e, nessa extensão, provido. (grifei)

É natural que assim seja, pois, consoante a 1ª Seção desse E. Tribunal já assentou no EResp nº 695.499/RJ (j. 9/5/2007), “*mesmo que caracterizada a natureza indenizatória do quantum recebido, ainda assim incide Imposto de Renda, se der ensejo a acréscimo patrimonial, como ocorre na hipótese de lucros cessantes*”.

E porque tal questão é pertinente no particular? Porque se os valores associados a lucros cessantes, os quais se reportam a uma clara violação de direitos subjetivos, estão submetidos à incidência do imposto de renda, tanto mais, consequentemente, os que correspondem à perda de uma chance, que derivam da mera perda de uma oportunidade.

O que importa, ao final, é que em ambos os casos, e com mais propriedade ainda os valores relativos à perda de uma chance, ocorre nítido acréscimo patrimonial, tributável pelo imposto de renda, como ressoa a jurisprudência.

Não bastasse, há que se ter em foco que quem teria “perdido a chance” é o jogador Neymar Júnior, o qual deixaria de obter contrato de atleta profissional em melhores condições do que as acertadas previamente com o Barcelona, não pessoa jurídica interposta. Ao menos que se defenda que a empresa realize atividades típicas de um jogador de futebol, o que se configura bastante inusitado.

Inequívoco, por conseguinte, que tais rendimentos, se associados a “perda de uma chance”, teriam por verdadeiro e único titular o recorrente, e não a N&N Consultoria.

Assim, o que se conclui é que, mesmo que restasse comprovado que os valores de 40.000.000€ percebidos pelo recorrente, via interposta pessoa N&N Consultoria, fossem provenientes de indenização por perda de uma chance, mais flagrante ainda seria

incidência do imposto de renda pessoa física sobre tais valores, por força do § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

E, uma vez mais, cumpre destacar que, para que rendimentos recebidos por pessoa física sejam tributados na pessoa jurídica, é necessário que haja permissivo legal expresso nesse sentido, como acontece nos casos em que aplicável o art. 129 da Lei nº 11.196/05.

Se assim não o fosse, nada impediria que qualquer pessoa física, mesmo assalariada ou profissional liberal, criasse pessoa jurídica, sob o pretexto de liberdade ou autonomia empresarial, para redirecionar rendimentos e proventos diversos para a sociedade. Seguir tal equivocada pretensão, torna, na prática, se levada às últimas consequências, sem efeito a legislação do imposto de renda pessoa física.

De sua parte, aquele dispositivo da Lei nº 11.196/05 cuida de prestação de serviços intelectuais, situação bem diversa da ora versada, em que se verifica o acréscimo patrimonial do jogador face ao recebimento de valores devidos em decorrência de sua transferência de clube de futebol, situação relativamente à qual não permissivo legal algum que possa contemplar seja tais proventos tributados sob pessoa jurídica.

Esses valores, à mingua de qualquer base normativa diversa, e conforme a lógica mais óbvia, são proventos do atleta, não de terceira empresa, como a interposição da N&N Consultoria visou fraudulentamente simular.

De uma forma ou de outra, por conseguinte, deve o imposto de renda ter como sujeito passivo da obrigação tributária o recorrente, por ser ele o verdadeiro titular da capacidade contributiva, revelada pelos ganhos oriundos da transferência para o Barcelona.

Sob essas razões, há que se manter a exigência fiscal.

C.3.4 e C.3.5) CONTRATO ENTRE A BARCELONA E N&N ADM.

Entende-se que aqui, mais uma vez, a autoridade lançadora bem caracterizou o pagamento, sob o título de direito de imagem, de verbas de natureza salarial ao atleta, ainda que direcionadas a interposta pessoa.

Tem-se que, como descrito anteriormente, o jogador, de início, cedeu contratualmente a exploração de seus direitos de imagem de forma gratuita à Neymar Sport, empresa que verificou-se dotada de capacidade, ainda que incipiente, de gerir tal serviço.

Entretanto, em um segundo passo, a Neymar Sport contratou em 1º/6/2013 (fls. 5502/5506), um sábado, para fins de administrar e gerenciar a imagem coletiva do atleta junto ao Barcelona, a N&N Administração de Bens, empresa criada em 19/6/2012 pelos pais do recorrente.

Na segunda-feira imediatamente posterior, como fecho, a N&N Administração de Bens acordou com o Barcelona “Contrato de Imagem” em 3/6/2013 (fls. 5521/5553), cedendo tais direitos ao clube espanhol.

Pois bem, a N&N Administração de bens não possuía nenhum funcionário até 13/9/2013 e não possuía entre seus objetos sociais a atividade de gestão de imagem (o objetivo social é “administração de bens próprios e de terceiros, participações e investimentos em bens móveis e imóveis”.

O próprio recorrente se contradiz na fl. 90 de seu arrazoadado, ao apontar que, conforme cadastro junto à Receita Federal, a empresa desenvolve a “gestão e administração da propriedade imobiliária”, e depois, afirma que dentre as atividades por ela desenvolvidas está “a administração dos direitos de imagem coletiva recebidos do Barcelona”. Se olvidou, evidentemente, de explicar como se confundem direitos de imagem com propriedade imobiliária.

Com razão a fiscalização, quando aponta, à luz da DIPJ da Neymar Sport, que tudo indica que parte da gestão de imagem foi cindida à conveniência das partes envolvidas, de modo que a N&N Administração assumisse o papel de intermediária na cessão de direitos de imagem ao Barcelona, de modo que as receitas da Neymar Sport não ultrapassassem o limite da tributação pelo lucro presumido a partir do ano-calendário 2013.

Desse modo, por intermédio de sucessivas cessões de direito de imagem, o verdadeiro beneficiário dos valores pagos a esse título, o autuado, restou artificialmente afastado da percepção dos rendimentos pagos a esse título pelo clube, os quais findaram por tributados no regime do lucro presumido de pessoa jurídica sem qualquer substância efetiva.

De sua parte, os termos em que estabelecidos o contrato de pagamento de exploração de imagem coletiva, com parcelas fixas pagas à razão de 17,65% sobre os rendimentos de ínsita natureza remuneratória do trabalho auferidos pelo jogador, a despeito de qualquer comprovação ou sinal de contraprestatividade relativamente ao uso daquela imagem, corroboram o entendimento do fisco sobre a natureza de tais valores.

Tal entendimento, aliás, ao contrário do cogitado pelo recorrente, foi bem delineado no Relatório Fiscal, vide fl. 7202 - *“restou comprovado que o pagamento feito pelo FCB à N&N Administração de Bens, sob a rubrica 'Direito de Imagem', possui natureza salarial”* - não havendo falar, daí, em inovação efetuada pela decisão vergastada.

O montante em tela, merece ser destacado, trata-se de mero percentual adicional aplicado sobre os rendimentos de natureza salarial, pago independentemente de qualquer circunstância, e condicionado apenas à vigência do contrato de trabalho.

E, sendo indissociável da avença laboral, mero valor adicional aos recebimentos a este vinculados, está de modo reflexo, obviamente, condicionado ao atendimento dos requisitos daquele, tais como subordinação, pessoalidade e onerosidade.

Considero, aliás, que as diferenças apontadas pela D. Relatora entre o contrato de trabalho e o contrato de direito de imagem firmados com o Barcelona não possuem o condão de suprir a falta de indícios mínimos de que os termos do contrato de imagem espelham efetiva materialidade da exploração daquele direito.

Até mesmo porque, conforme assinalado na tabela constante em seu voto, consta no contrato de imagem firmado entre o Barcelona e a N&N Administração que “nenhuma das partes poderá assinar um acordo com um terceiro que suponha a utilização de direitos da imagem parte sem a aprovação expressa desta”.

Daí se infere logicamente que a N&N Administração, caso atuasse realmente conforme estipulado contratualmente, e não como mera empresa de fachada, teria acesso a todos esses contratos firmados pelo Barcelona com terceiros, firmados a partir da assinatura do contrato de cessão de direito de imagem em 03/06/2013. Poderia desse modo apresentá-los à fiscalização tributária, demonstrando corresponderem efetivamente os valores percebidos em questão, a ganhos por exploração de direito de imagem.

Nada foi trazido, contudo.

Exsurge então que muito conveniente e fácil parece ser, a toda percepção, pagar um adicional percentual pré-estipulado sobre o salário e luvas percebidos pelo jogador e atribuir-lhe a denominação de uso de imagem coletiva, sem carrear prova alguma de que os fatos subjacentes correspondem a objeto formalizado contratualmente.

Note-se que não se está a defender, por óbvio, que a exploração do direito de imagem não possa ter valor para um determinado clube. Aliás, pode-se cogitar que nos anos-calendário seguintes, o contrato examinado possa ter respaldado a efetiva percepção de valores associados a esse direito. O que não se pode admitir, contudo, é que meras alegações retóricas, sem respaldo documental, possam prevalecer frente às bem conduzidas e atestadas conclusões da autoridade fiscal.

Destarte, à míngua de qualquer evidência em sentido diverso, tem-se como correta a imputação fiscal nesse aspecto.

C.4) QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Cabe analisar, primeiramente, a imputação de multa qualificada à infração atinente aos recebimentos do SFC a título de remuneração por exploração de cessão de imagem, dado ter sido constatado possuírem aqueles verdadeira natureza salarial.

Gizam os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, que integra mediante remissão expressa o texto do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Por seu turno, a definição de conluio também pode ser encontrada, dentre outras fontes, no verbete de De Plácido e Silva²⁵:

CONLUIO. Derivado do latim colluidium, de cum e ludus, possui, originariamente, o sentido de com jogo.

E, na linguagem jurídica, tem, mais ou menos, esta significação, pois que *conluio*, com o mesmo sentido de colusão (arranjo, combinação), designa o *concerto*, *conchavo* ou *combinação* maliciosa ajustada entre duas ou mais pessoas, com objetivo de *fraudarem* ou *iludirem* uma terceira pessoa, ou de se furtarem ao cumprimento da lei.

O conluio, dá, assim, a idéia do que é *simulado*. Tem o sentido de simulação. (grifos do original)

No caso concreto, verificou-se que o recorrente, em comunhão de esforços com seus genitores e com a empresa por eles administrada, a Neymar Sport, firmou uma série de contratos com o SFC com repercussão nos anos-calendário 2011 a 2013, mediante os quais rendimentos que seriam submetidos à tributação na pessoa física, mais gravosa, foram sujeitos à tributação por pessoa jurídica optante do lucro presumido, claramente mais favorável, ainda que se leve em conta eventuais encargos de ISS, como bem apontado nas contrarrazões.

Lecionava Marcos Bernardes de Mello²⁶ que “*o que caracteriza a simulação é precisamente, o não ser verdadeira, intencionalmente, a manifestação de vontade. Na simulação quer-se o que não aparece, não se querendo o que aparece*”.

Sublinha com propriedade, também, Pereira²⁷, que:

Na simulação relativa efetua-se negócio jurídico cujas consequências são efetivamente desejadas, mas se encobre este negócio com um ou várias declarações de vontade que fazem crer que é outro o negócio praticado e não aquele que o foi efetivamente. Nada melhor para ilustrar o que ocorre quando presente a simulação relativa, que a passagem de PONTES DE MIRANDA, onde diz: “Na simulação digo que vou por aqui, mas em verdade vou por ali.

Existe portanto, no negócio relativamente simulado, conforme ensina Chamoun, algo de efetivamente desejado, que é encoberto pela criação de uma aparência ou ficção.

Segundo o escólio de Ferrara²⁸, ainda que se possa admitir dificuldades em provar a simulação, pois visa esta justamente ludibriar terceiros, ela pode ser atestada através de todos os meios admitidos em direito, inclusive indícios e presunções, bem como por documentos que demonstrem o negócio jurídico real que se buscou dissimular.

²⁵ Silva, De Plácido e. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003, p. 350.

²⁶ Mello, Marcos Bernardes de. Teoria do Fato Jurídico: plano da validade. São Paulo: Saraiva, 1995, p.153.

²⁷ PEREIRA, Regis Fichtner. A fraude à lei. Rio de Janeiro: Renovar, p. 52.

²⁸ FERRARA, Francisco (apud Acórdão DRJ POA nº 4.681/04, relator Victor Augusto Lampert). A simulação nos negócios jurídicos. Campinas: Red Livros, pp. 430 e 432. Ap

Nesse rumo, traz alguns requisitos para o reconhecimento da existência de simulação, os quais devem ser confrontados com as circunstâncias do caso em tela:

1º requisito - existência de motivo para a simulação, ou seja, “interesse que leva as partes a estabelecer um acto simulado, a razão que conduz a fazer aparecer um negócio que não existe ou a mascarar um negócio sob uma forma diferente: é o porquê do engano”. Essa causa deve ser “séria e importante (suficiente e idônea)” de forma a justificar a simulação.

Como visto, a aparência de cessão de direitos de imagem mascarava a percepção de rendimentos de natureza salarial, levando a impactos significativos em termos de diminuição da carga tributária sobre eles incidente, não se podendo esquecer, sem dúvida, dos encargos trabalhistas indevidamente exonerados.

2º requisito - a conduta das partes deve estar em consonância com aquilo que foi acordado; havendo discrepância, há indício de que também existe descompasso entre a vontade real e a vontade manifestada.

Note-se que aqui, ainda que se tenham avençados contratos de cessão de direitos de imagem ao SFC, não há evidências de que este tenha realizado a exploração efetiva desses direitos. Ou seja, a conduta não encontra correspondência com a vontade formalmente manifestada nos contratos.

3º requisito - no campo do objeto do negócio, destaque-se a divergência entre a natureza e a quantidade dos bens e direitos e o respectivo preço.

Mais clara ainda a existência de simulação sob esse enfoque, pois o preço pago pelas cessões - remunerações fixas mensais - era dissociado de qualquer uso concreto da imagem pelo cessionário, sendo o pagamento realizado, como visto, independente de tal utilização, o que revela seu precípua caráter salarial.

Assim, tem-se que a simulação verificada pela autoridade lançadora está bem alicerçada nos documentos e argumentos por ela carreados ao processo, e efetivamente comprovada, ao contrário do que argúi o autuado. Lembre-se, ademais, que atos simulados não produzem efeitos perante o Fisco, forte nos arts. 167 do CC, c/c arts. 109, 118 e 149, VII do CTN.

Por oportuno, vale referir que o tópico referente à qualificação constante no Relatório Fiscal, ainda que por si só bastante suficiente, veicula síntese das situações simulatórias exaustivamente circunstanciadas ao longo daquele documento, e repisadas adiante quando do item relativo à responsabilidade, quando mais uma vez são explicitadas as fraudes e o conluio que foram verificados pela autoridade fiscal.

De seu turno, o recorrente traz ainda uma série de alegações, afirmando que não há falsa aparência a ser desconstituída, quando o que se constatou foi exatamente o contrário, que houve o mascaramento da percepção de salários sob as vestes de retribuição por cessão de direitos.

A divergência entre a vontade interna e a vontade manifestada também resta hialina, pois as provas demonstram que a vontade emanada no sentido de acordar recepção de retribuição por exploração de direitos de imagem não correspondia ao auferimento de remuneração de cunho salarial evidenciado, e que revela a efetiva vontade interna.

Por outra via, já foi referido reiteradamente que houve sim, redução de carga tributária, sendo inquestionável que a tributação sob o lucro presumido é substancialmente

menor do que a que atinge a pessoa física. A mera arguição de que já teria sido pago mais que o devido não se sustenta, na falta de evidências que a suportem.

Acrescente-se, uma vez mais, que não houve desconsideração de pessoa jurídica, mas o reconhecimento pela fiscalização, com base na legislação em vigor, do verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, dada a revelação do esquema simulatório já narrado. Ineficaz a simulação perante o Fisco, por força de lei, a imputação dos fatos tributários ao real contribuinte surge como poder-dever legal da administração.

Então, os fatos examinados demonstram ter ocorrido fraude mediante conluio formado pelo recorrente, seus pais e a pessoa jurídica Neymar Sport, visando dissimular a percepção de rendimentos salariais, e ocultá-los sob as vestes de retribuição por cessão de direito de imagem, de modo a diminuir o imposto devido sobre esses rendimentos.

Almejou-se, em vinculação com aquele intento, impedir o conhecimento por parte do Fisco do real beneficiário dos rendimentos, de modo a afetar o crédito tributário decorrente.

Deve também ser salientado que no enunciado das normas contidas nos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, parágrafos acima transcritos, não há menção alguma sobre qual dos envolvidos tenha de se beneficiar diretamente da redução de imposto obtida pelo conluio fraudulento.

Justamente por isso, a jurisprudência administrativa vem seguidamente reconhecendo a existência de conluio quando, por exemplo, contador auxilia contribuinte a prestar declaração falsa ao Fisco, com vistas a diminuir o imposto devido pelo seu cliente.

Repare-se que nessa situação hipotética o contador não tem sua carga tributária diminuída, somente o seu cliente, mesmo assim atua conscientemente - sendo o caso - para reduzir o montante do imposto devido sobre os rendimentos daquele, caracterizando-se a formação do conluio nos termos dos precitados artigos.

Abstraindo-se do exemplo, tem-se assim que, na norma jurídica em evidência, não existe qualquer referência à necessidade de comprovação de que essa ou aquela pessoa, ou ainda todas, tenham de se beneficiar do esquema fraudulento, ainda mais mediante a eventual percepção de fluxo financeiro ou benefício direto. Basta ler o seu dispositivo.

Na espécie, a fiscalização bem apontou tratar-se de conluio entre integrantes de uma unidade familiar, onde a relação de fidência prepondera, e determinados atos, de índole fraudulenta ou não, só podem ser compreendidos tendo em vista tal contexto.

Desse modo, se os envolvidos concertaram dissimular salário por retribuição de direito de imagem, é porque sabiam que os rendimentos permaneceriam no “Grupo Neymar”, e, sendo em boa parte convertidos em dividendos ou mesmo restando na pessoa jurídica Neymar Sport, poderiam multiplicar o patrimônio conjunto com carga tributária reduzida, o que se constitui em inequívoca vantagem comum.

E, de todo modo, caso se considere relevante a demonstração de benefício pessoal do recorrente - em clara contrariedade ao enunciado legal, como referido - há que se destacar que todo o esquema simulatório foi engendrado justamente para ocultar a verdadeira

natureza dos rendimentos percebidos, como sói acontecer nos casos de planejamento tributário ilícito.

Decerto, a interposição de empresas, pessoas físicas, para fins de ocultação do real receptor dos rendimentos é situação corriqueira, sendo muito comum serem utilizados com esse fito empregados, pessoas jurídicas, e, destacadamente, parentes, por motivos óbvios.

Pode-se cogitar, por exemplo, de funcionário de uma empresa que demande a seu empregador que deposite seu salário na conta corrente de pessoa jurídica cujos sócios são parentes seus. Imagine-se, ainda, que ele não utilize ou lance mão desses valores.

Por esses motivos, alguém cogitaria que esse profissional não prestou serviços, ou que os valores por ele redirecionados a seus parentes não se consubstanciam em rendimentos seus? Claro que não.

Isso porque a apuração materialidade do fato gerador do imposto de renda, frise-se, prescinde da verificação da eventual destinação dada aos rendimentos, seja ela consumo, investimento, etc. Auferidos rendimentos pelo sujeito passivo, incide o tributo.

Também é costumeira, em casos fraudulentos, a interposição de pessoas jurídicas para que rendimentos e proventos em geral, auferidos por pessoas físicas, sejam tributados em sociedades, alegando-se para tanto mero exercício da autonomia da vontade ou de liberdade negocial.

Tal possibilidade existe, reconheça-se, mas está circunscrita aos estreitos limites permissivos estabelecidos pela legislação, como por exemplo os contidos na Lei da EIRELI (Empresa Individual de Responsabilidade Limitada - Lei nº 12.418/11), e no art. 129 da Lei nº 11.196/05. Fora dessas estritas situações, incidem os ditames do art. 123 do CTN:

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.

Não fosse dessa maneira, estaria facultado a toda pessoa física interessada, à sua conveniência, se organizar como pessoa jurídica e eximir-se de submeter-se à legislação do imposto de renda pessoa física, relegando à total ineficácia as normas pertinentes ao tema insculpidas no Código Tributário Nacional e demais diplomas de regência.

Interpretação equivocada do gênero não possui, assim, o menor fundamento, concluindo-se, daí, que situações de interposição indevida, diga-se, sem respaldo legal, de pessoas jurídicas entre os rendimentos e seu real beneficiário, traduzem-se em sinais inequívocos de fraude.

A revelação desses artifícios constitui parte importante da atuação da fiscalização, e do seu cotidiano. Notoriamente, se verificam casos em que pessoas colocam formalmente bens em nomes pessoas jurídicas criadas tendo como sócios parentes, ou demais pessoas de sua confiança, mas que são de fato os reais proprietários desses bens, tendo estes sob sua plena disponibilidade.

No caso focado, aliás, há indícios consistentes no sentido de que os bens patrimoniais adquiridos com o esquema simulatório, ao menos em parte, eram destinados a uso corriqueiro e principal do recorrente, tais como iates, carros esporte, etc., sem falar em imóveis.

Apesar de o recorrente desqualificar tais evidências, por serem oriundas de reportagens da mídia, tratam-se na verdade de elementos perfeitamente válidos de prova, ainda que atípicas. Não podem ser, certamente, o elemento fundamental ou único para a formação da convicção do julgador, mas são relevantes e eficazes, tanto mais quando convergentes e coerentes com a versão dos fatos apresentada fundamentadamente nos autos pelas autoridades lançadoras.

Curioso é, aliás, que o recorrente procure desqualificar referido gênero de prova, pois seguidas vezes, em suas peças recursais usa tal expediente de ampla maneira para embasar seu arrazoador, como pode ser visto, ilustrativamente, às fls. 7538/7564, e 13889/14032. Parece assim defender a tese de que esse tipo de prova vale quando é manejado pela defesa, mas quando é utilizado pelo Fisco, de nenhuma serventia tem. Dois pesos, duas medidas; onde está a coerência?

Também causa estranheza que o contribuinte avenge, no que tange especificamente ao iate constante no patrimônio da Neymar Sport, que este era utilizado não por ele, mas sim pela empresa na prospecção de clientes.

Ora, sendo assim, ninguém melhor do que a própria empresa para trazer à colação elementos, ou ao menos inícios de prova de que os fatos se deram dessa maneira. Aliás, poderia ter comprovado, nessa trilha, que os diversos carros de luxo, e helicóptero, eram também utilizados de alguma maneira pela Neymar Sport, já que constam contabilizadas em seu patrimônio.

Ausente qualquer prova produzida nesses termos, contudo. Destarte, nada convincentes, e tampouco auxiliam a defesa, alegações do gênero. Por seu turno, a fiscalização reuniu várias notícias, inclusive com fotos, corroborando sua versão dos fatos, e desincumbindo-se de seu ônus probatório.

No confronto entre, por um lado, meras alusões, à evidência sem qualquer fundamento, e de outro, reportagens de jornal, que se coadunam com os fatos notoriamente comprovados no processo, não é difícil para o julgador sopesar em que sentido verte a balança na formação da convicção.

Cabe reforçar, de qualquer maneira, que o fato gerador do imposto de renda não requer, sob quaisquer dos componentes de sua matriz de incidência tributária, nos reportando aqui à lição de Paulo de Barros Carvalho, que se faça qualquer conjectura acerca do eventual destino dos rendimentos auferidos.

Assim, é irrelevante para a aferição do imposto de renda, a destinação do acréscimo patrimonial revelado, seja para consumo, investimento ou mesmo doação caritativa.

Os esforços do recorrente em alardear não ter tido nenhum benefício pessoal com os fatos narrados buscam, na verdade, desviar o foco de que a renda recebida foi em virtude de seu trabalho e reveladora de sua capacidade contributiva, consoante demonstrado pela fiscalização.

Em outro giro, necessário frisar que o recorrente tomou parte ativa no conluio, assinando como parte interessada os sucessivos contratos envolvendo a cessão de direitos de imagem pela Neymar Sport ao SFC, e assumindo diversas obrigações deles decorrentes - ver fls. 7517 e ss.

Inclusive, chegou a firmar o contrato datado de 21/12/2011 no qual abriu mão pela cláusula 1.2 (fl. 7147), explicitamente, de seu salário, para que os valores correspondentes fossem recebidos por aquela empresa como retribuição por uso de direito de imagem cedida.

Tal cláusula é bastante representativa, pois desnuda, ao fim e ao cabo, dois aspectos essenciais da situação.

Primeiro, que o salário pago pelo SFC ao jogador e a remuneração pelo direito de imagem cedido, pago pelo clube à Neymar Sport, eram tidas, pelas próprias partes, como totalmente intercambiáveis, ou seja, refletindo o mesmo gênero de prestação.

Segundo, que a Neymar Sport, *para fins dos contratos de cessão de direitos acordados com o SFC*, tinha o papel de interposta pessoa, pois inexistia efetiva exploração dos direitos de imagem pelo clube e a sua interposição buscava, basicamente, o deslocamento dos salários recebidos de pessoa física para pessoa jurídica, com as vantagens fiscais e trabalhistas daí decorrentes.

Note-se que nos anos-calendário examinados, 2011 a 2013, o contribuinte possuía entre 19 e 21 anos de idade, e os seus pais, larga experiência adquirida na negociação de contratos, já que o vinham fazendo junto ao SFC, ao menos desde o ano de 2004 (fls. 7490 e ss).

A tese de inexperiência dos pais dos jogadores, aliás, não subsiste minimamente à luz do depoimento colhido pela fiscalização junto ao ex-presidente do SFC, Luís Álvaro (fl. 7185):

O declarante afirma que as negociações com o pai do atleta Neymar Júnior sempre foram complicadas, tendo em vista que o Sr. Neymar é uma pessoa muito interessada em ganhar sempre para o lado dele, especialmente quando envolve dinheiro. Portanto pode deduzir que a negociação com o FCB não deve ter sido rápida, pois o Sr. Neymar é muito exigente.

Por seu turno, o recorrente havia alcançado a maioridade civil desde 5/2/2010, em pleno gozo de suas faculdades mentais no período em questão, s.m.j., e apto a manifestar sua vontade livremente e a responder pelas consequências de seus atos, tudo conforme as leis em vigência neste país²⁹.

Não há, por sinal, nenhum indício de que tenha havido algum tipo de vício de consentimento na formação da vontade do jogador, como erro ou coação, nos termos dos arts. 138/144 e arts. 153/155 do CC, manifestada nos contratos em apreço. E, com relação aos contratos firmados antes de sua maioridade, consentiu com os seus termos, pois após tal advento nada questionou, quedando silente a respeito da validade daqueles.

Assim, responde ele pelos seus atos, inclusive pela participação no conluio que ensejou a qualificação imposta no lançamento, no que tange aos aspectos examinados neste tópico. Em outros termos, pautou sua conduta com plena consciência de suas ações, a consciência do resultado, a consciência do nexo causal entre a conduta e o resultado, e a vontade de atuar no sentido de provocar o resultado infringente das normas jurídico-tributárias, mediante a deliberada participação na simulação verificada.

Nesse compasso, há que se chamar a atenção para o dever de coerência intrínseca das decisões. Se entende-se, por uma via, que o recorrente tomou parte em manifesta

²⁹ Código Civil, art. 5º : A menoridade cessa aos dezoito anos completos, quando a pessoa fica habilitada à prática de todos os atos da vida civil.

simulação visando a diminuição no tributo devido, consoante descrito - e que não há qualquer evidência de engano, força maior, erro escusável ou situação minimamente verossimilhante a embasar eventual hipótese de ausência de dolo - impõe-se a manutenção da qualificação, visto que ele responde civilmente pelos seus atos.

Desse modo, e retornando ao cerne da qualificação, repita-se que ficou evidenciado que o recorrente, em conluio com seus genitores e a Neymar Sport, praticou fraude via simulação, com a consequente redução do imposto devido sobre os rendimentos em questão.

Preenchidos os pressupostos estabelecidos no art. 44, II da Lei nº 9.430/96, c/c arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, deve ser mantida a multa qualificada no que concerne aos valores associados ao pagamento por exploração de direitos de imagem efetuados pelo cessionário SFC.

No que tange aos contratos e negociações envolvendo o Barcelona, cabe de pronto registrar que a multa qualificada não deve persistir no que tange aos valores recebidos em razão dos contratos de agência e de scouting, por não prosperarem as infrações a ele relacionados, à vista do discutido no item C.3.1.

Com respeito as demais infrações correlatas, entende-se que as negociações com o Barcelona envolveram elementos mais do que suficientes para amparar a qualificação da multa de ofício lavrada pela fiscalização.

A fiscalização atestou que se trataram de operações entre pessoas vinculadas por laços familiares - o recorrente e seus genitores, bem como pessoas jurídicas interpostas das quais estes últimos eram os administradores.

As operações são anormais e fogem ao padrão de mercado, pois envolvem empréstimo sem juros realizado por clube de futebol e, pretensa indenização por perda de chance não evidenciada. Também versam sobre negociação com terceiros realizada por empresa cuja existência à época dos fatos não foi comprovada, de direitos econômicos e federativos de atleta profissional, sendo cediço, em toda a doutrina especializada, que ao menos os direitos federativos são exclusivos de agremiação esportiva.

Além disso, as operações foram sistematicamente organizadas em sequência, em curto lapso temporal, valendo a pena reprisá-las no essencial, ainda que já mencionados especificamente no item correspondente ao seu exame:

- 18/10/2011: Data da abertura da N&N Consultoria (na JUCESP);
- 27/10/2011: Contrato entre Neymar Júnior e N&N Consultoria, pelo qual esta empresa prestará ao atleta gratuitamente serviços de consultoria e planejamento de carreira, podendo também acordar remuneração com terceiros que eventualmente possam contratar o atleta;
- 08/11/2011: Autorização do SFC para que o atleta negocie seus futuros direitos econômicos e federativos a partir de 25/8/2014;
- 10/11/2011: Aditamento do contrato celebrado em 27/10/2011 entre o jogador e a N&N Consultoria, atribuindo a esta o direito de negociar sua transferência a clubes

européus na condição de *free agent* (contrato com CNPJ que só seria expedido em 17/11/2011);

- 15/11/2011: Contrato para futura transferência dos direitos federativos e econômicos do atleta para o FCB, até a data de 25/8/2014, quando seria *free agent*;

- 17/11/2011: expedição do CNPJ utilizado no aditamento contratual datado de 10/11/2011;

- 06/12/2011: Contrato de empréstimo efetuado entre a N&N Consultoria e o Barcelona, no valor de 10 milhões de euros;

- 21/12/2011: integralização do capital de N&N Consultoria;

- 22/12/2011: novo Contrato de Trabalho entre o SFC e o atleta, reduzindo termo do vínculo de laboral para dia 13/7/2014, viabilizando a transferência do jogador no prazo acordado pelo contrato de 15/11/2011;

- 15/02/2012: Data em que a N&N Consultoria recebe o “empréstimo” no valor de 10.000.000 €;

- 17/02/2012: Data em que a N&N Consultoria “empresta” o valor recebido para os genitores do atleta;

- 30/07/2013: Contrato de arrendamento de serviços profissionais entre a N&N Consultoria e o FCB.

- 24/10/2013: Data do pagamento da “indenização”, pelo FCB à N&N, no valor de 25.000.000 €.

Tais fatos corroboram o entendimento de que houve ajuste doloso entre o atleta e seus genitores para que fossem reduzidos os tributos incidentes sobre as quantias recebidas no curso da negociação para transferência do jogador para o Barcelona.

Com esse fim, sociedade sem substância efetiva/estrutura empresarial - a N&N Consultoria - conduziu operações por meio das quais esses valores foram recebidos pela pessoa jurídica, simuladas como “indenização por perda de chance” e “empréstimo”, acarretando significativa redução do imposto de renda devido sobre esses rendimentos, que deveriam ter sido tributados na pessoa física do jogador, conforme prescreve a legislação de regência, não houvesse o esquema arquitetado.

Não é demasiado lembrar que o recorrente participou ativamente em etapas decisivas no procedimento simulatório, como firmando contrato em 27/10/2011, anteriormente mencionado, a fim de permitir que empresa sem qualquer estrutura operacional, a N&N Consultoria, pudesse gerir a negociação com o Barcelona. Também foi signatário do contrato de trabalho com o SFC, datado de 22/12/2011, o qual possibilitou que as negociações evidenciadas como fraudulentas pudessem dar-se dentro do prazo previsto com aquele clube catalão.

Revelada a conduta deliberada visando a infringência das normas jus tributárias, cabe manter a multa qualificada no que se refere as infrações vinculadas à empresa N&N Consultoria.

Sorte diversa não advém no tocante à qualificação da multa de ofício relativamente às infrações relacionadas à N&N Administração de Bens.

Foi o jogador que cedeu contratualmente em 1º/4/2009 a exploração de uso do direito de imagem a Neymar Sport. Reconheça-se, porém, conforme dantes explicado neste voto, que não restou comprovado pela fiscalização que essa empresa não possuía capacidade operacional ou conhecimento na área de gestão, de modo a suportar a tese de falta de propósito negocial. Desse modo, a assinatura desse contrato, isoladamente, não pode ser associado a conduta fraudulenta ou similar.

Contudo, o recorrente tomou parte ativa e foi signatário do contrato efetuado em 3/6/2013 (fls. 5468 e ss), mediante o qual, em conjunto com a N&N Administração e o Barcelona, foram os rendimentos decorrentes de seu trabalho como jogador integrante daquela agremiação, simulados em recebimentos a título de cessão de direito de exploração de imagem coletiva.

Por essa via, manifestou livremente sua vontade, e deliberadamente tomou parte no conluio simulatório que se extrai da análise dos documentos dos autos, o que ocasionou a modificação das características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido sobre seus rendimentos, redirecionados a interposta pessoa jurídica.

Ao final, deve ser lembrado que a jurisprudência do CARF é consolidada e vem repetidamente manifestando-se no sentido de manter a qualificação quando constatado estratagema simulatório, inclusive em casos similares ao dos autos, em que se busca redirecionar, sem respaldo normativo, rendimento de pessoa física para pessoa jurídica, como atestam, ilustrativamente, os acórdãos nºs 9202-002451 (j. 8/11/12), 106-14244 (j. 20/10/04), 104-18641, 9202-002764 (ago13), 2201-002.506 (set/14).

C.5) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Reza o art. 124 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Rubens Gomes de Souza³⁰, autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, explicava que:

É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui fato gerador, ou que, em comum com outras, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação; por outras palavras, (...) pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado.

³⁰ SOUZA, Rubens Gomes de Souza. Compêndio de legislação tributária. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 67.

Nessa esteira, tem-se que quando duas ou mais pessoas estiverem ligadas por interesse comum na situação que constitui o fato gerador dar-se-á a solidariedade legal presumida, sendo considerada devedoras solidárias com relação ao crédito tributário.

Oportuno é salientar que o enunciado legal é bastante claro ao assinalar interesse comum na *situação* que constitui o fato gerador, não sendo necessário, assim, como alguns aventam, que o solidário participe pessoalmente na constituição ou criação do fato gerador em si, seja este “individual” ou não.

Já o STJ possui uníssono entendimento segundo o qual, apesar de a solidariedade não poder ser reconhecida pela mera participação em grupo econômico, é verificada quando há atuação conjunta na situação que constitui o fato imponible. Cite-se a título ilustrativo, os REsp nº 834.044, p.15/12/2008 e AgRg no Ag nº 1.055.860, p. 26/3/2009.

Na obra de Kiyoshi Harada³¹ que vem amparando em grande medida essas decisões do referido E. Tribunal, é enfrentado o assunto, citando-se o preclaro ensinamento de Carlos Jorge Sampaio Costa:

Há interesse comum imediato em decorrência do resultado do fato gerador quando mais de uma pessoa se beneficia diretamente com sua ocorrência. Por exemplo, a afixação de cartazes de propaganda de empresa distribuidora de derivados de petróleo em postos de gasolina é, geralmente, um fato gerador de taxa municipal cuja ocorrência interessa não somente à empresa distribuidora, beneficiária da propaganda, como também ao posto de gasolina, que é solidário com aquela no pagamento da taxa. (...)

Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade passiva no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente é pacífica. (...)

Aliás, no caso de fraude, pagam até os representantes pelos representados.(...)

Importante distinguir, pois, interesse comum no resultado da exploração da atividade econômica ensejadora do fato gerador da obrigação tributária, com o interesse comum na situação que constitui o fato gerador. Aquele é irrelevante para gerar a responsabilidade solidária. Este acarreta a responsabilidade solidária, porque as pessoas envolvidas praticam conjuntamente a atividade tipificada pela norma tributária. (grifei)

Na espécie, a fiscalização demonstrou que Neymar da Silva Santos, Nadine Gonçalves da Silva Santos, e as empresas das quais eram sócios administradores, a Neymar Sport, a N&N Consultoria e a N&N Administração de Bens atuaram em união de esforços e vontades, de maneira coordenada com o recorrente, com vistas a:

- simular o recebimento de remuneração de caráter salarial de pessoa física sob as vestes de retribuição à pessoa jurídica por cessão de exploração de direito de imagem coletiva, advinda seja do SFC, seja do Barcelona;

- e simular o recebimento de rendimentos de pessoa física em razão da transferência de clube do jogador de futebol, sob a máscara de indenização por perda de chance, devida a pessoa jurídica.

³¹ HARADA, Kiyoshi. Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitui o fato gerador. Disponível em <<http://direito.memes.com.br/portal/portal.jsf?post=1610>>.

A realização conjunta da situação configuradora do fato gerador, contaminado pelo estratagema simulatório, deu-se através dos expedientes já recorrentemente mencionados ao longo deste julgamento, tais como interposição de pessoas jurídicas apenas formais, contratos avençados que não espelhavam os fatos subjacentes, etc.

E para tanto, os pais do jogador, especialmente, tomaram medidas expressas tais como deliberações em reuniões societárias, e assinatura de vários contratos com terceiros e entre as sociedades relacionadas, em interesse jurídico caracterizado nos atos veiculados por esses documentos, e que trazem à tona o afã de reduzir a incidência dos impostos previstos na legislação tributária.

Tal proceder “deslocou” artificialmente o fato gerador de rendimentos de pessoa física para pessoa jurídica, de modo a ocultar sua verdadeira natureza, em contrariedade frontal ao art. 123 do CTN. Registre-se, por oportuno, que a marcante atuação do pai do recorrente nos fatos examinados é destacada tanto pelos administradores do SFC (fls. 7108, 7185) como do FC Barcelona (fls. 7084/7085).

É de se refutar com veemência arguição ventilada pelo recorrente, com base em parecer, segundo o qual haveria incoerência em se considerar como responsáveis solidárias, pessoas jurídicas tidas pela fiscalização como de fachada.

Ora, o objetivo da fraude era justamente esse redirecionamento dos rendimentos da pessoa física para pessoas jurídicas meramente formais. Eram sim, empresas comprovadamente sem maior substância, mas que serviram proficuamente como receptáculo desses rendimentos desviados, ainda que não desempenhassem as atividades que eram de seu objeto social.

Caso se aceite alegação daquele gênero, considerando ditas pessoas jurídicas “inalcançáveis” pela responsabilidade, estaria-se justamente premiando esses atos fraudulentos.

Bastaria em uma dada situação, o real sujeito passivo criar pessoas jurídicas de fachada, direcionar rendimentos seus para as referidas, e aguardar comodamente o decurso do prazo decadencial, mantendo-se os recursos e patrimônio desviados nas empresas interpostas, e então, feito! Nada mais seria devido ao Fisco.

Não há, à toda vista, como prosperar tal preocupante e irrazoável linha de entendimento.

No caso, tem-se que todas as pessoas físicas e jurídicas precitadas empenharam esforços na perfectibilização dos esquemas simulatórios que literalmente “distorceram” as características do fato gerador das obrigações tributárias, buscando impedir, consoante registrado à saciedade nos autos, o conhecimento por parte da autoridade fazendária das condições pessoais do contribuinte, e dele se beneficiaram, com a consequente redução da carga de impostos.

Isso pode ser verificado claramente no caso dos genitores, que auferiram como dividendos isentos de imposto de renda valores originalmente decorrentes de salário e da transferência para o clube espanhol, como a fiscalização demonstrou; já as pessoas jurídicas puderam alcançar volumoso patrimônio sem vínculo algum com as atividades previstas em seu objeto social, como bem aponta a fiscalização.

Assim, tem-se na espécie marcadamente preenchidas as condições para o reconhecimento da existência de responsabilidade tributária: “interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible”, e o benefício daí decorrente, devidamente circunstanciado nos autos e constatável, conforme abalizada doutrina, face à comprovada presença de simulação.

O entendimento aqui exposto está, necessário mencionar, em consonância com reiterada jurisprudência do CARF sobre a imputação de solidariedade com base no art. 124, I do CTN, nos casos em que se apresenta simulação. Cite-se, a título de exemplo, os acórdãos nºs 1803-01345 (j. 13/6/2011), 1302-00641 (j. 30/6/2011), 3202-00059 (j. 13/8/2009), 2402-003238 (j. 22/3/2013), 1402-001447 (j. 11/9/2013), 1102-001.120 (j. 3/6/2014), 2102-003014 (j. 16/7/2014), 1302-001706 (j. 25/3/2015), 1401-001507 (j. 21/1/2016) e 2301-004716 (j. 14/6/2016). Transcreva-se, para ilustrar, a ementa do Acórdão nº 1302-001706:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Atribui-se a responsabilidade solidária a terceira pessoa quando comprovado o nexo existente entre os fatos geradores e a pessoa a quem se imputa a solidariedade passiva, nos termos do art. 124, inciso I do CTN.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. TRIBUTOS. CONTRIBUIÇÕES. MULTA AGRAVADA E QUALIFICADA.

A responsabilidade solidária não se restringe-se aos tributos e contribuições exigidos, abrangendo também as multas imputadas, inclusive a multa de ofício agravada e qualificada, em vista de sua natureza patrimonial e não pessoal.

DECADÊNCIA.CSLL.FRAUDE. PRAZO.

Diante da caracterização de conduta fraudulenta, com a conseqüente qualificação da multa de ofício, a decadência rege-se pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, não se consumando para os fatos geradores em que houve formalização do crédito tributário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA.

Verificado pelo agente fiscal que o contribuinte incorreu em uma conduta dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, é obrigatória a aplicação da multa qualificada, nos termos da Lei.

Por consequência, deve ser mantida a responsabilidade tributária apurada pelo fiscalização.

C.6) CONCOMITÂNCIA DAS MULTAS DE OFICIO E ISOLADA

Divirjo do entendimento da D. Relatora.

A respeito do tema, já me manifestei em oportunidade anterior, quando da prolação do Acórdão nº 2802-003267 (j. 3/12/2014), o qual reproduzo, no essencial, para fins de compor esta parte da minha fundamentação.

Consoante giza o artigo 8º da Lei 7.713/88, c/c os arts. 4º e 6º da Lei nº 8.134/90, o rendimento do trabalho sem vínculo empregatício e o ganho de capital, recebido de pessoa física ou do exterior, quando em valor superior ao limite mensal de isenção, fica sujeito ao carnê-leão mensal, a título de antecipação do que vier a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual.

Constatado pela fiscalização tributária que não ocorreu o recolhimento do carnê-leão mensal em conformidade as normas de regência, verifica-se a infração de multa isolada sobre o respectivo imposto apurado mensalmente, nos termos previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Esse artigo, em sua redação original, assim versava sobre essa multa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito defraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I – juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;

(...)

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

Tal enunciado legal padecia de uma melhor redação, por não deixar claro se as hipóteses constantes dos incisos I e III do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 eram prescrições a incidirem de forma alternativa ou concomitante.

Em decorrência, reiteradas decisões da segunda instância administrativa reconheceram que a leitura mais adequada desses preceitos é a de que se tratam de situações alternativas, por não ser concebível a aplicação simultânea de duas multas sobre os mesmos fatos. Entre outros argumentos, tais como ocorrência de bis in idem e falta de proporcionalidade, também foi considerado que tais incisos se referem, na verdade, a duas formas distintas de cobrança da multa.

Ainda que não partilhe de uma forma mais ampla dos diversos óbices levantados à concomitância das multas, dos quais apenas se vislumbrou um estreito quadro, é forçoso reconhecer que tais empecilhos justificam a controvérsia instaurada, face à já mencionada precariedade redação dos dispositivos em tela.

Diverso, porém, é o arcabouço legal instaurado a partir da edição do art. 14 da Medida Provisória nº 351/07, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/07, que modificou o art. 44 da Lei nº 9.430/96 nos seguintes termos:

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

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

A partir de 2007, então, ficaram claramente apartadas no texto legal as hipóteses de incidência que motivam cada uma das multas. Para o imposto de renda de pessoa física, a multa proporcional é aplicada caso haja diferença a pagar decorrente do ajuste anual; já a multa isolada é cabível no descumprimento da obrigação de fazer o recolhimento das antecipações mensais a título de carnê-leão.

São hipóteses de fato distintas, cujo descumprimento gera sanções jurídicas também distintas; descabido, portanto, falar em *bis in idem*, dado que os fatos antecedentes às respectivas exigências tributárias são diversos, sob os aspectos temporal e quantitativo.

Também não prospera raciocínio segundo o qual a multa isolada só seria passível de aplicação entre o momento do inadimplemento da obrigação de antecipação e o do ajuste, pois tal entendimento vai de encontro à prescrição da alínea 'a' do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, a qual regra expressamente que a multa em apreço deve ser aplicada mesmo que não tenha sido apurado imposto na declaração de ajuste, no caso da pessoa física.

Ora, advirta-se que se deve compreender as palavras da lei como tendo alguma eficácia, só sendo adequada a interpretação que encontra um significado útil e efetivo para cada expressão do texto normativo.

Nesse contexto, oportuno anotar que eventual aplicação do princípio da consunção na espécie encontra severas dificuldades frente ao caráter patrimonial das respectivas obrigações jurídicas, segundo o qual o dever de pagar a antecipação independe da existência de imposto devido, e está vinculado à perspectiva de antecipação no ingresso de recursos com vistas à viabilização da atuação estatal, inexistindo, destarte, relação de meio e fim entre as exigências.

À evidência, é perfeitamente possível que ocorra a falta de recolhimento do carnê-leão mas que ao final do ajuste não haja imposto a pagar, ou até mesmo se verifique tributo a restituir. Da mesma forma, podem ser recolhidas todas as antecipações devidas e restar saldo de imposto a pagar, sujeito a lançamento de ofício. Exsurge, assim, não uma relação meio-fim ou causa e efeito necessária entre o cometimento das infrações em comento, mas sim a de independência entre elas.

A edição da Súmula 105 pelo CARF, em 8/12/2014, não mudou esse panorama, pelo contrário; o exame cuidadoso de seus precedentes revela que todos, sem exceção, concernem a anos-calendário bem anteriores à mudança legislativa acima explicitada, época na qual, conforme demonstrado, careciam os dispositivos legais de adequada precisão.

Sem dúvida, a análise algo equivocada do real alcance dos enunciados sumulares é risco sempre presente quando se está diante da chamada jurisprudência dos precedentes. Não por acaso, o novo Código de Processo Civil alerta, em seu art. 489:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...)

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

Sem embargo, e na linha do mais acima compreendido, vêm a 1ª e a 2ª Seções da CSRF esclarecendo com lucidez dito alcance e a distinção necessária a ser realizada, sendo importante destacar, nessa senda, os Acórdãos nº 9202-004022 (j. 10/5/2016), nº 9101-002502 (j. 12/12/2016) e nº 9101-002.251 (j. 1º/3/2016), sendo que deste último trago o seguinte trecho de ementa:

MULTA ISOLADA. LEI Nº 11.488, DE 2007. BASE DE CÁLCULO.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, preceitua que a multa isolada deve ser calculada sobre o valor do pagamento mensal apurado sob base estimada ao longo do ano, materialidade que não se confunde com a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. LEI Nº 11.488, DE 2007. CUMULATIVIDADE.

Em face da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, é cabível a exigência cumulativa da multa de ofício sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, não recolhida, e da multa isolada sobre o valor do pagamento mensal apurado sob base estimada ao longo do ano, não efetuado, relativamente aos anos-calendário a partir de sua vigência.

Nessa mesma decisão, os olhares atentos do relator discerniram que “não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105 por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007”.

Anoto, como fecho, que os acórdãos a respeito do tema citados tanto pelo recorrente, quanto pela relatora, se referem a períodos *anteriores* ao da alteração legislativa em destaque, sendo, daí, inaplicável dita Súmula.

Nesses termos, escoreita a autuação nesse ponto, não procedendo as alegações do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson.

Declaração de Voto

Conselheiro Túlio Teotônio de Melo Pereira

Embora vencido, registro, em apertada síntese, as razões para entender caracterizado o fato gerador e devido o tributo lançado para as seguintes infrações.

1. Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, relativos aos serviços de publicidade não tributados na pessoa física e/ou tributados indevidamente na empresa NEYMAR SPORT E MARKETING S/S LTDA – ME, CNPJ 08.007.812/0001-70, decorrentes dos contratos de publicidade celebrados entre a Neymar Sport e terceiros, exceto os firmados com o Santos Futebol Clube referidos nos itens 4.1.3.3.1 e 4.1.3.3.2 do TDF:

De acordo com o TDF (fls. 7043/7235), o Autuado teria recebido rendimentos por meio de pessoa jurídica interposta, a empresa Neymar Sport e Marketing S/S LTDA - ME, de agora em diante denominada somente Neymar Sport. Desse modo, teria reduzido drasticamente o tributo devido.

Nesse ponto, entendemos que restou abundantemente comprovado nos autos que:

- a empresa Neymar Sport não possui atividade econômica própria, mas todas as suas receitas são provenientes dos serviços prestados diretamente pelo Autuado, que era o único responsável pelo cumprimento dos contratos com terceiros;
- pequena estrutura operacional da empresa Neymar Sport, com capital social incompatível com suas operações (R\$ 5.000,00). Em 2011, contava somente com 2 empregados. A Fiscalização demonstrou, pelos cargos ocupados, não seria possível para a empresa fazer a gestão da carreira do desportista;
- A empresa Neymar Sport não participou da prestação dos serviços. Os serviços eram executados por equipe do SFC (Eduardo Musa e Gabriela Pozzi);
- contrato de cessão dos direitos de imagem do Autuado para a Neymar Sport atípico: cessão de “todo e qualquer direito de sua imagem” sem nenhuma restrição; contrato gratuito, não prevendo qualquer compensação financeira pela exploração da imagem do atleta; sem qualquer obrigação para as partes, mormente para a empresa beneficiada;
- A negociação gratuita do direito de imagem não é vedada pela lei, mas da forma como foi feita, sem qualquer restrição na exploração do direito de imagem e sem qualquer obrigação para as partes, destoia dos padrões de mercado e revela a ausência de propósito negocial;
- Além de haver cedido gratuitamente o direito ao uso de imagem, os contratos firmados pela Neymar Sport exigiam uma prestação de serviços por parte do Autuado que, mais uma vez, não foi remunerado.
- a gestão da carreira do atleta era feita por equipe do Santos Futebol Clube (SFC), conforme contratos, notificações e reportagens trazidas aos autos.

- contrato antedatado da Neymar Sport com o Santos Futebol Clube, assinado em 10/05/2006, constatado por constar do instrumento o CNPJ da Neymar Sport, somente obtido em

Em que pese a exploração do direito de imagem possuir natureza jurídica tipicamente civil, há que se reconhecer a natureza salarial dos valores recebidos quando, no caso concreto, a entidade não consegue comprovar a efetiva exploração do direito de imagem contratada com o atleta, a parcela é ajustada em valores fixos, independentemente da exploração da imagem, ou ainda quando supera o valor nominal do salário do atleta.

De notar-se que, para a exploração por pessoa jurídica do direito de imagem do atleta, mister que exista uma relação jurídica do atleta com a empresa, de modo a garantir a prestação dos serviços, que é pessoal. Assim, o atleta pode ser sócio ou ser contratado para prestar os serviços. Sem nenhuma relação com a pessoa jurídica que explora o direito de imagem, como no caso que se examina, a empresa sequer pode negociar livremente, necessitando sempre da interveniência do atleta, como se observa nos contratos trazidos ao feito, revelando que os serviços foram pessoalmente prestados, e que os rendimentos devem ser tributados na pessoa física.

Por todo o exposto, e pelo vasto cabedal probatório constante dos autos, convenço-me de que a Neymar Sport foi constituída visando exclusivamente tributar na pessoa jurídica, de forma favorecida, os rendimentos da pessoa física provenientes da exploração do seu direito de imagem.

Assim, voto por negar provimento ao recurso nessa matéria.

2. Omissão de rendimentos de fontes situadas no exterior, oriundos do trabalho com vínculo empregatício (contrato de agência, scouting e direitos de imagem), pagos pelo FCB (Futbol Club Barcelona), não tributados na pessoa física e/ou tributados indevidamente nas empresas NEYMAR SPORT E MARKETING S/S LTDA – ME, CNPJ 08.007.812/0001-70, N & N CONSULTORIA ESPORTIVA E EMPRESARIAL LTDA, CNPJ 14.625.902/0001-28 e N & N ADMINISTRAÇÃO DE BENS, PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA, CNPJ 15.913.144/0001-06 (tópico 5.2.3 do Termo de Descrição dos Fatos).

A auditoria fiscal comprovou exaustivamente que os rendimentos percebidos pelas empresas em razão dos contratos de agência, scouting e direitos de imagem correspondiam a rendimentos do atleta, tributados indevidamente nas empresas. Em resumo, temos demonstrados os seguintes fatos:

- Até 2013, a Neymar Sport não tinha capacidade operacional para executar as atividades propostas no contrato de agência;
- apesar de o contrato ser firmado entre Barcelona e Neymar Sport, por diversas vezes consta do instrumento a empresa N&N, que não faz parte do contrato de agência;
- o valor pactuado é fixo, independentemente de qualquer êxito na exploração da imagem ou no recebimento de recursos pelo clube;

- contrato antedatado do Autuado com a empresa N&N, bem como aditamento, revelando a simulação no negócio jurídico. Na data de assinatura do contrato, a empresa não tinha registro na JUCESP nem CNPJ;
- N&N sem capacidade operacional para executar o contrato de *scouting*, visto que não tinha nenhum funcionário até 13/09/2013. Também não comprovou a prestação dos serviços, nem exibiu os *rappports* que deveriam ser produzidos de acordo com o contrato, mas apenas coletâneas de artigos e reportagens publicadas em diversos portais da internet;
- O SFC declarou que desconhece qualquer acordo celebrado pela N&N com jogadores vinculados ao SFC, relativo a assessoria desportiva;
- O faturamento da Neymar Sport chegou aos R\$ 48.000.000,00 no ano-calendário 2012, limite máximo para se manter no lucro presumido. Por isso, foi necessário “repassar” para outra empresa do grupo, a N&N Administração de Bens os direitos de imagem coletiva do Autuado;
- Os valores recebidos pela N&N pelos direitos de imagem eram fixos e correspondiam a um percentual (17,65%) dos valores recebidos pelo atleta, sem levar em consideração a efetiva exploração da imagem do atleta;
- O objetivo social da empresa N&N não contempla a administração e exploração de direito de imagem.

Nessa matéria, nos convencemos de que restou comprovado nos autos que os valores recebidos pelas empresas, decorrentes dos contratos de agência, scouting e direitos de imagem, pertencem, de fato, ao Autuado, e são decorrentes do acordo de transferência do atleta para o Barcelona, “fatiado” em diversos contratos, tributados indevidamente nas empresas.

Assim, voto por negar provimento ao recurso na matéria.

3. Da solidariedade

A autoridade fiscal relata que as empresas Neymar Sport, N&N Consultoria, N&N Administração seriam pessoas jurídicas interpostas, de titularidade dos pais do atleta, que teriam recebido os recursos oriundos de rendimentos tributáveis da pessoa física de Neymar Jr.

Diante da simulação exposta pela auditoria fiscal, mister se faz uma análise cuidadosa da relação jurídico-tributária, de modo a identificar os sujeitos passivos. Foi o que fez a Fiscalização.

Note-se que são as empresas que formalmente assinam os contratos e adquirem os rendimentos. Logo, formalmente, cada empresa é sujeito passivo do imposto de renda. No entanto, de fato, a renda pertence ao atleta, pessoa física, que executa os diversos contratos. Logo, é o atleta que é o verdadeiro sujeito passivo.

Assim, cada empresa assume a posição de sujeito passivo no negócio jurídico simulado (diversos contratos), enquanto o atleta autuado ocupa a posição de sujeito passivo no negócio jurídico dissimulado, visto que os rendimentos são decorrentes diretamente do seu trabalho ou da exploração do seu direito de imagem.

A partir desta visão panorâmica, observa-se que, tendo em conta a simulação, tanto a empresa quanto o atleta se sobrepõem e ocupam o mesmo pólo passivo da relação jurídico tributária. Logo, ambos têm interesse comum na aquisição da renda, situação que

constitui o fato gerador da obrigação principal. Em decorrência, dá-se a solidariedade do atleta com as empresas na satisfação do crédito tributário ora lançado, prevista no art. 124, inciso I, do CTN, conforme registrado pela auditoria fiscal.

Também os sócios das empresas têm interesse na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, visto que atuaram em conjunto com o atleta com o objetivo de reduzir indevidamente a tributação incidente nos rendimentos tributáveis auferidos por ele e obtendo rendimentos transferidos aos sócios (pais do atleta), mediante a “distribuição de lucros” pelas empresas. Portanto, também tiveram interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, resultando a sua solidariedade nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN.

Gize-se que o instituto da solidariedade tem a finalidade de dar garantia ao crédito tributário. Uma vez que formalmente os rendimentos foram agregados ao ativo das empresas, a interpretação teleológica do art. 124, inciso I do CTN determina que os bens constantes do patrimônio das pessoas jurídicas beneficiadas sejam chamados a responder solidariamente pelo crédito tributário.

Uma vez mais, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Túlio Teotônio de Melo Pereira.