



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15983.720428/2012-75
ACÓRDÃO	2101-002.876 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FÁBIO COSTA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2008, 2009

IRPF. RENDIMENTO DO TRABALHO.

São tributáveis os rendimentos recebidos de pessoas físicas e jurídicas decorrentes do exercício de atividade remunerada.

ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA SALARIAL.

Os valores fixos e mensais pagos pelo clube ao jogador de futebol, por meio de empresa intermediária, não podem ser considerados como retribuição pelo direito do uso de imagem de forma a não integrar os rendimentos tributáveis do contribuinte, uma vez constatado que tais valores são mera contrapartida pelo trabalho do atleta.

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

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

MULTA QUALIFICADA. INTUITO DOLOSO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Uma vez ausente a demonstração da conduta dolosa do sujeito passivo, definida em lei como sonegação ou fraude, a exclusão da qualificação da multa de ofício é medida que se impõe, com redução da penalidade ao patamar básico de 75%.

APLICABILIDADE DA TAXA SELIC COMO ÍNDICE DE JUROS DE MORA. LEGALIDADE. SÚMULA CARF N.º 04.

Nos termos da Súmula CARF n.º 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) com relação à exigência fiscal, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencido o relator que dava provimento; (ii) com relação à aplicação da multa qualificada, por maioria de votos, reduzir o percentual para 75%, vencidos os conselheiros Marcelo de Sousa Sáteles e Antônio Sávio Nastureles que mantinham a penalidade de 100%; e (iii) quanto ao pedido de aproveitamento dos valores pagos pela pessoa jurídica, por maioria de votos, indeferir o pedido, vencido o relator Wesley Rocha que o deferia. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Roberto Junqueira de Alvarenga Neto.

Sala de Sessões, em 8 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Wesley Rocha – Relator

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Redator designado

Assinado Digitalmente

Antônio Savio Nastureles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cléber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado(a)), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antônio Savio Nastureles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física incidente sobre omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício, dos exercícios de 2008 e 2019, decorrentes da exploração do direito de imagem, do recorrente FÁBIO COSTA.

Contra o contribuinte em questão foi lavrado o auto de infração, com o lançamento de imposto de renda relativo aos anos-calendário 2007, 2008, no valor total de R\$ 1.564.184,87, acrescidos de multa ofício e juros, tendo ainda aplicação de multa qualificada.

No decorrer do procedimento fiscal, apurou-se que o contribuinte à época dos fatos gerados foi atleta profissional, tendo atuado junto à associação desportiva Santos Futebol Clube, no período de 01/10/08 a 18/02/09, e recebido rendimentos de trabalho com vínculo empregatício com salário consignado no respectivo contrato e, concomitantemente, sendo beneficiário de remuneração decorrente de direitos de imagem cedidos ao próprio empregador e à pessoa jurídica Costa & Ribeiro Soares Ltda.

A ementa do Acórdão impugnação assim dispõe:

“EMENTA. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Exercício: 2008, 2009. CESSÃO DO DIREITO AO USO DA IMAGEM. CONTRATO DE TRABALHO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA.

São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com ou sem vínculo empregatício, independentemente a tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Desta forma, o jogador de futebol, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terá seus rendimentos tributados na pessoa física, incluídos aí os rendimentos originados no direito de arena/cessão do direito ao uso da imagem, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada de 150% quando restar comprovado o intento doloso do contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, omitindo rendimentos em sua declaração de ajuste anual, a fim de se eximir do imposto devido.

CONTRIBUINTES DISTINTOS. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a compensação de impostos recolhidos por um contribuinte em favor de outro”.

A fiscalização levantou a pessoa jurídica **Costa & Ribeiro Soares Ltda.** firmou o **Contrato de Licenciamento de Uso de Nome, Apelido, Voz e Imagem de Atleta Profissional de Futebol com o Santos Futebol Clube**, tendo o atleta 99% das quotas.

O atleta, teria participado do contrato anuindo com todas as obrigações assumidas. No contrato figurava a pessoa jurídica **Costa & Ribeiro Soares Ltda.**, na qualidade de detentora

dos direitos de imagem do jogador, como **licenciante**, e Fábio Costa, como atleta **anuente**, e do outro lado, a entidade esportiva como **licenciada**, na qualidade de **Interveniente**.

Verificou-se que a pessoa física do atleta Fábio Costa recebeu uma parte de sua remuneração via folha de pagamento, a título de salário, nos montantes de R\$ 1.111.206,13, no ano base 2007, e, R\$ 866.217,52, em 2008, os quais foram regularmente informados em suas declarações do imposto de renda dos exercícios de 2008 e 2009 (fls.133/149); e, como contrapartida pela cessão do direito de imagem, as quantias de R\$ 979.500,00 em 2007 e R\$979.875,00 em 2008, o que é feito, formalmente, não pela própria pessoa física diretamente ao Santos Futebol Clube, mas pela Costa & Ribeiro Soares Ltda, que lançou as quantias recebidas como receita da empresa e distribuiu como lucros os montantes de R\$990.000,00 em 2007 e R\$468.000,00 em 2008 para o fiscalizado.

Diante da caracterização da relação de emprego, a autoridade fiscal afastou a aplicação do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, já que teria compreendido que a pessoa jurídica autorizada a explorar o direito de imagem teria sido descaracterizada, lançando todos os valores pagos diretamente como se houvesse vínculo empregatício com o Santos, lançando o presente auto de omissão de rendimentos recebidos a título de direito de imagem do Santos Futebol Clube.

Em seu Recurso Voluntário, o recorrente apresenta as seguintes razões, alegando a fiscalização:

- 1) Considerou como "intermediária" a sociedade empresária firmada pelo recorrente, desqualificou os atos por ela praticados perante terceiros e perante o próprio fisco, bem como ofereceu à tributação na pessoa física rendimentos já tributados na pessoa jurídica, sem, sequer, ter o cuidado de amortizar integralmente os tributos já recolhidos na pessoa jurídica em relação à nova tributação desses mesmos valores, agora na pessoa física;
- 2) Exigência do IRPF sobre os valores já tributados na pessoa jurídica, não realizou a compensação integral com todos os tributos federais recolhidos na pessoa jurídica sobre tais receitas (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins), limitando-se apenas a abater da nova exigência (IRPF) os tributos retidos pelas fontes pagadoras informados em DIRF;
- 3) Pretexto de estar apenas reclassificando ou deslocando os rendimentos da pessoa jurídica para tributá-los na pessoa física, a Autoridade Fiscal desconsiderou a personalidade jurídica da referida sociedade, invalidando os efeitos dos atos e negócios jurídicos por ela praticados;
- 4) Leitura apressada desse relatório poderia conduzir à conclusão de que os documentos (contratos e notas fiscais) comprovariam a natureza/origem dos rendimentos, decorrentes do direito;
- 5) Aduz ainda que o recorrente cedeu, à pessoa jurídica de que também era sócio, os direitos de exploração de sua imagem de atleta, nos termos da lei, e que os contratos refletem essa situação real, afastando-se a possibilidade de simulação ou dissimulação;

- 6) Que aplicam-se, ao caso, as disposições da Lei nº 11.196, de 2005, pois a atuação do atleta assemelha-se à de um artista;
- 7) Que o acórdão recorrido se omitiu quanto à possibilidade de exploração de direitos de imagem por empresa individual de responsabilidade limitada (Eireli), nos termos do art. 980-A do Código Civil;
- 8) Que, no caso dos autos, os direitos de imagem têm natureza patrimonial e, portanto, não possuem tão somente o caráter personalíssimo;
- 9) Que, eventualmente, devem ser abatidos do crédito tributário os recolhimentos efetuados pela pessoa jurídica;
- 10) Que a multa de ofício deve ser afastada, bem como dos juros e multa, bem como da multa qualificada.

É o presente relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O recurso é tempestivo e é de competência dessa Turma.

Assim, passo a analisar o mérito, já que a preliminar de alteração do critério jurídico já foi julgada por esta Turma, fazendo coisa julgada ao presente caso.

1. DA TRIBUTAÇÃO DOS VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE DIREITO DE IMAGEM

O recorrente, jogador de futebol profissional, tinha vínculo empregatício Santos Futebol Clube, durante o período fiscalizado, bem como manteve com o Clube contrato de licenciamento de uso de imagem firmados com interveniência da pessoa jurídica R. Chaves Empreendimentos Futebolísticos Ltda., (cuja razão social atual é Seven Sports). O atleta celebrou outro contrato de licença de imagem, por meio da empresa **Costa & Ribeiro Soares Ltda.**

No caso de atletas de futebol a renda pode ser auferir renda por meio do salário recebido do clube esportivo; pela exploração dos direitos de imagem e além de outros direitos previstos, como luvas, bichos e cláusula penal.

No que diz respeito à exploração do direito de imagem por pessoa jurídica, a matéria tem sido recorrente no CARF, sendo que há distintos posicionamentos quanto ao tratamento tributário dos valores recebidos por atletas, técnicos e preparadores físicos profissionais, por intermédio de pessoa jurídica, a título de direitos de imagem.

Nesse sentido, seguem as decisões que não admitem a cessão do direito personalíssimo para apuração da tributação, tendo o julgado abaixo colocado como representativo dessa posição no Conselho:

“Numero do processo: 18470.728514/2014-66

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: 25/10/2018

Data da publicação: 07/01/2019

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2011, 2012.

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO. DEMONSTRAÇÃO DA DIVERGÊNCIA.

Tendo os acórdãos recorrido e paradigma examinado situações similares oferecendo, contudo, soluções distintas, resta configurado o dissídio jurisprudencial, devendo ser conhecido o recurso.

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

(Acórdão 9202-007.322, Conselheiro relator: Pedro Paulo Pereira Barbosa).

Cito ainda outras duas decisões com mesmo posicionamento: **Acórdãos 2402-007.978; 201-009.544, 2201-009.544.**

A segunda corrente do CARF permite a exploração do direito de imagem por interposta pessoa jurídica e sua tributação na criada para operacionalizar o contrato de prestação de serviço, tendo como exemplo a decisão abaixo transcrita:

“Processo nº 10872.720118/2015-37

Sessão de 6 de abril de 2023

EMENTA. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF). Exercício: 2012

CESSÃO DE DIREITOS PERSONALÍSSIMOS A PESSOA JURÍDICA PARA EFEITOS DE TRIBUTAÇÃO. POSSIBILIDADE. RELAÇÃO TRABALHISTA NÃO PODE SER PRESUMIDA. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO PARA SE DESCONSIDERAR A PESSOA JURÍDICA.

Há permissão legal de cessão de direitos personalíssimos para a exploração comercial por terceiros, inclusive pessoa jurídica, Lei 11.196/2005, Art. 129. Relação contratual de natureza civil só pode ser desconsiderada se, no caso concreto, ser caracterizada a existência de uma relação de trabalho com todos os seus elementos caracterizadores, Arts. 2º e 3º da CLT e Art. 50 Código Civil.

(Acórdão de Recurso Voluntário n.º 2402011.329, – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Conselheiro relator José Márcio Bittes).

A essa posição cito ainda os Acórdãos de Recurso Voluntário: **2402-010.848 e 2402-010.848.**

Pois bem, esse relator se filia à segunda corrente, que permite a exploração de direito de imagem de atleta por pessoa jurídica, onde passo a fundamentar, por entender que existe nesse caso, aspectos que remontam a possibilidade de manter a pessoa jurídica em questão.

O STJ no julgamento do **REsp 74.473, de 1999**, consolidou entendimento de que o direito de imagem tem dois aspectos: *i) aspecto moral*, que se refere a esse direito personalíssimo, inalienável e intransmissível, que impede que a imagem da pessoa seja vendida, renunciada ou cedida em definitivo; e *ii) o aspecto patrimonial*, que se trata a imagem como um direito que não é absolutamente indisponível, podendo ser licenciada a terceiros para exploração econômica. Na citada decisão acima, foi reconhecido o aspecto patrimonial do uso do direito de imagem.

Nesse sentido, a interpretação dada para que a exploração permitida pelo direito de imagem possa ser atingida pelo aspecto patrimonial é a que permite a esse julgador concluir que seria possível a transferência dessa apuração para pessoa jurídica.

Com isso, pode-se concluir que a exploração do direito de imagem não se confunde com o direito personalíssimo, em que inexistente a transferência do direito da pessoa natural.

Já o art. 87-A da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé) dispõe que em relação aos atletas profissionais o direito ao uso da imagem 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, respeitando 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.

Com isso, em havendo a possibilidade de transferir a exploração do direito de imagem do atleta de futebol, deve ser verificado se a possibilidade teria efeitos práticos para a permanência da tributação nessa pessoa jurídica criada para gerenciar as atividades de exploração desse contrato, sob o ponto de vista patrimonial.

Com a análise da jurisprudência, observa-se que a legislação também foi permitindo uma adequação às realidades jurídicas praticadas nas relações entre particulares, permitindo que as atividades intelectuais e também as de natureza científica, artística ou cultural pudessem constituir pessoa jurídica para prestar serviços nos respectivos seguimentos, diante do que dispõe, o art. 129, da Lei nº 11.196/2005, *in verbis*:

“Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter

personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, **se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil”**.

Registra-se que na Ação Direta de Constitucionalidade 66, foi reconhecida, por oito votos a dois, a constitucionalidade do artigo 129, da Lei nº 11.196/2005, em 12/2020.

Por outro lado, analisando o presente caso, conforme a norma e a decisão acima mencionadas, como poderia a atividade desportiva futebolística ser considerada uma atividade cultural?

Em seu voto vencedor o Conselheiro relator José Márcio Bittes, no Acórdão de Recurso Voluntário n.º 2402011.329, da 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, cita o seguinte:

“Em que pese haver interpretações restritivas que procuram excluir o esporte do rol de atividades de natureza cultural, a melhor exegese impede tal entendimento, pois o termo “cultural” não pode se limitar a expressões eruditas ou acadêmicas.

Também, não se pode considerar que atividades desportivas não se subsumam ao conceito de “cultura”, pois esta deve ser compreendida em seu sentido amplo como os comportamentos, tradições e conhecimentos de um determinado grupo social, incluindo a língua, as comidas típicas, as religiões, música local, artes em suas mais diversas expressões, vestimentas, entre inúmeros outros aspectos. Em suma, cultura pode e deve ser entendida como o modo de vida de uma população em suas mais diversas manifestações, designa o conjunto das tradições, técnicas e instituições que caracterizam um grupo humano.

Imaginar que Cultura se refira tão somente a manifestações relativas às artes tradicionais, não encontra guarita nos principais dicionários e na literatura das ciências humanas, filosofia, sociologia e antropologia. Aliás, tal entendimento tornaria o texto do art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, redundante e desnecessário, uma vez que o termo “cultura” aparece juntamente com os termos “científico e artístico”:

Portanto, como o futebol é indubitavelmente a atividade esportiva mais popular do Brasil e plenamente incorporada à identidade nacional, impossível não considera-lo abrangido

Contudo, no Brasil a atividade desportiva permitindo que atividades praticadas pelo atleta de futebol pudesse ser considerada também uma atividade cultural. como atividade de natureza cultural. Logo, resta plenamente cabível a aplicação do art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005 no caso em análise”.

De maneira a aprofundar as pesquisas sobre o assunto, com o objetivo de encontrar respostas para o debate apresentado, foi possível identificar fundamentações que permitem concluir que o futebol no Brasil está intrinsecamente ligado ao aspecto cultural.

A razão é que o aspecto histórico da atividade desportiva futebolística tem uma forte presença na sociedade brasileira. Muitos denominam isso como a “*arte do futebol*”, que envolve não apenas a prática esportiva, mas também outros fatores e impactos sociais, sendo considerada por muitos, em um sentido amplo, uma atividade que possui diversos elementos típicos das expressões culturais. Roberto Damatta concluiu que o futebol pode ser visto como integrante importante da cultura brasileira. (*in* DA MATTA, Roberto et. al. *O universo do Futebol: esporte e sociedade brasileira*. Rio de Janeiro: Pinakotheke, 1982).

Isso ocorre porque, desde o surgimento da prática esportiva no Brasil, é notório o envolvimento da sociedade no acompanhamento de partidas de futebol. Por décadas, o futebol atraiu milhares de pessoas aos estádios para assistir a atletas que produzem 'espetáculos', muitas vezes comparáveis a apresentações artísticas. Além disso, o simbolismo nacional emanado pela participação de times de futebol tem um impacto expressivo no sentimento nacionalista, a ponto de o 'costume' de acompanhar partidas de futebol ter incutido um orgulho nos feitos esportivos na sociedade brasileira. Ademais, tanto os setores público quanto privado frequentemente permitem que trabalhadores e colaboradores suspendam suas atividades laborais em dias de torneios mundiais, especialmente durante a Copa do Mundo.

Historicamente, o Brasil sempre teve uma grande tradição na prática e no acompanhamento desse esporte, com o futebol revelando diversos atletas ao cenário mundial. Em alguns momentos, como no período de 1938, a mobilização nacional em torno de um torneio mundial foi um marco na sociedade brasileira. Esse tipo de situação possivelmente não ocorre em outros países que não possuem uma tradição consolidada no referido esporte

Com a crescente mobilização em torno da prática futebolística, foi possível identificar uma “ideologização” captada inclusive pelo meio político brasileiro, conforme escreveu Wilson Rinaldi, em seu artigo *Futebol: Manifestação Cultural E Ideologização*, publicado no próprio site do Governo Federal, e que expõe de forma científica os elementos que fizeram do futebol uma manifestação cultural no Brasil:

“Observa-se que, através da imprensa e com a popularização e a massificação, o futebol passa a representar, já nos anos 30, um veículo de propaganda no sentido de afirmar a ideologia e o pensamento político da classe dominante representada pelo governo institucional. A concepção de ideologia que pretendemos nos apoiar neste trabalho é a defendida por (Thompson, 1995, p. 16) quem diz que

A análise da ideologia pode ser vista como uma parte integrante de um interesse mais geral ligado às características da ação e da interação, às formas de poder e de dominação, à natureza da estrutura social, à reprodução e à mudança social, às qualidades das formas simbólicas e a seus papéis na vida social.

O futebol, uma das formas simbólicas, não é ideológico em si mesmo, mas se torna, na medida em que é utilizado em um determinado contexto social no sentido de transparecer valores e verdades de uma determinada concepção que se pretende tornar hegemônica. “...As formas simbólicas, ou sistemas simbólicos, não são ideológicos em si mesmo: se eles são, e quanto são ideológicos depende das maneiras como ele são utilizados e entendidos em contextos sociais específicos” (Thompson, 1995, p.17)

A copa de 70 é um outro exemplo clássico da utilização do futebol com fins políticos ideológicos. Segundo Ramos (1984), o então presidente Médici foi promovido a torcedor número um do Brasil e passou a ser um assíduo frequentador das tribunas de honra dos estádios. O presidente não só dava opiniões sobre futebol, mas ia além, procurando impô-las e fazendo pressões constantes sobre a escalação da seleção nacional.

A copa disputada no México foi transmitida diretamente para o Brasil, em cores em caráter experimental. O número de televisores aumentou sensivelmente, segundo Ramos (1984), sendo que, em todo mundo, 600 milhões de telespectadores assistiram à competição. Essa situação contribuiu decisivamente na afirmação dos militares no poder. O Brasil conquista o tricampeonato mundial. A euforia nacional é gigantesca. Milhares e milhares de pessoas recepcionam a chegada da seleção nacional em solo brasileiro. Fato este que colabora para disfarçar a cara mais cruel do governo militar, uma vez que havia em jogo, novamente, a afirmação de um projeto político ideológico. Se, em 1938, o governo do Brasil estava tentando afirmar a república, em 1970, precisava afirmar os militares no poder e, para isso, não economizou esforços, visto que, “nesse período, o Brasil conseguiu inúmeros títulos, além da copa do mundo. Conquistou o campeonato mundial de tortura. Prendeu, aleijou e matou. Não deixou vestígios. O futebol era cúmplice. Escondia a face dos ditadores. Transformou-se na grande mentira nacional, superior à das autoridades do governo Médici” (Ramos, 1984, p. 38).

Em relação à copa de 1970, Oliveira (1998) afirma que o evento repercutiu no imaginário da população e que, por isso mesmo, acabou por se tornar um instrumento importante, para que o governo ampliasse a sua popularidade, além de valorizar a ideias nacionalistas. A cobertura da imprensa esportiva destacava, em seus informes e reportagens, a importância ao conjunto, ao espírito de equipe. Era o sentimento que parecia estar em consonância com o que se queria gerar na sociedade como um todo. (...)

O governo militar soube utilizar muito bem o tricampeonato conquistado pela “seleção do povo”, associando a vitória da seleção com o grande desenvolvimento que o Brasil vinha conseguido no momento do “milagre econômico”.

(Wilson Rinaldi, *in* https://www.gov.br/mds/pt-br/pt-br/acoes-e-programas/outros/programa-academia-futebol/artigos/manifestacao_cultural_ideologizacao.pdf)

Por outro lado, a cultura do futebol brasileiro promoveu indivíduos que foram comparados a “heróis nacionais”, tamanha a comoção e envolvimento social brasileiro à atividade futebolística, como também descrito por Wilson Rinaldi:

“(…) Já na copa do mundo de 1994, o que a imprensa esportiva exaltou foi a figura do herói, daquele que é capaz de “resolver” a partida. É a genialidade individual que é levada em conta. É esse pensamento que permeia a sociedade como um todo. A globalização exige que cada indivíduo seja capaz de resolver individualmente os problemas que se lhe apresentam. Para Oliveira (1998), uma sociedade moderna é aquela na qual só os melhores triunfam. A coletividade, ao contrário da copa de 70, não é importante, mas, sim, o talento individual dos atletas brasileiros.

Nesse sentido, o contribuinte ora autuado possui histórico de desenvolvimento de atleta com projeção nacional, com sucesso reconhecido pela atuação, chegando a disputar partidas comparadas à figura central de promoção do indivíduo a símbolos, além da sua participação no clube contratante.

Portanto, ao caso concreto entendo ser possível aplicar o disposto no artigo do **art. 129 da Lei nº 11.196/2005**, que prevê a possibilidade de prestação de serviços intelectuais sob as regras fiscais e previdenciárias aplicáveis às pessoas jurídicas.

Com isso, no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no ano de 2009, foi proferido o Acórdão nº 2301-000.618, cujo voto vencedor apontou que naquele caso *os valores creditados aos atletas não podem ser considerados como remuneração oriunda de contrato de trabalho, pois se restringem à participação coletiva do atleta em espetáculo desportivo transmitido ou retransmitido por emissoras de televisão ou de rádio e que o uso de imagem convencionalizada entre as partes é plenamente regular e tem natureza civil*¹.

Estas sociedades civis devem preencher determinadas condições, tais como: (a) a natureza de suas atividades e dos serviços prestados deve ser exclusivamente civil; (b) todos os sócios devem estar em condições legais de exercer a profissão regulamentada para a qual estiverem habilitados, ainda que diferentes entre si desde que cada um desempenhe as atividades ou prestem os serviços privativos de suas profissões e esses objetivos estejam expressos no contrato social; (c) as receitas da sociedade devem provir da retribuição ao trabalho profissional dos sócios ou empregados igualmente qualificados; (d) as sociedades civis são aquelas em que todos os sócios estejam legalmente capacitados a atender às exigências dos serviços por elas prestados, etc.

Nesse sentido, destaca-se as posições dos eminentes Professores Humberto Ávila e Roque Carrazza, para os quais não havia vedação a tal prestação de serviços por pessoa jurídica. Humberto Ávila assevera que “se os serviços profissionais, inclusive aqueles de caráter personalíssimo, sempre foram tributados pela pessoa jurídica, justamente porque a legislação

¹ Acórdão nº 2301-000.618, 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção, julgado em 28/09/2009.

sempre admitiu a prestação de serviços de natureza intelectual por pessoa jurídica, a introdução de um novo dispositivo legal, de acordo com o qual os serviços de natureza intelectual se sujeitam à legislação aplicada às pessoas jurídicas, nada mais fez do que declarar aquilo que já estava disposto na legislação anterior (ÁVILA, Humberto. A Prestação de Serviços Personalíssimos por Pessoas Jurídicas e sua Tributação: o Uso e o Abuso do Direito de Criar Pessoas Jurídicas e o Poder de Desconsideração. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). Grandes Questões Atuais de Direito Tributário, v. 17. São Paulo: Dialética, 2013).

Já o professor Roque Carrazza assinala que o artigo 129 da Lei n. 11.196/05 “apenas esclareceu, de modo nítido e definitivo, que devem ser tributadas, inclusive por meio de imposto sobre a renda e de contribuição, as sociedades civis de prestação de serviços profissionais, e não as pessoas físicas que a integram” (CARRAZZA, Roque Antônio. O Caráter Interpretativo do Art. 129 da Lei n. 11.196/05. In: ANAN JR., Pedro, PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas – Aspectos Legais, Econômicos e Tributários. São Paulo: MP Editora, 2008. P.256).

Por ser um direito de natureza civil, e não propriamente trabalhista, o direito de imagem pode ser negociado com terceiros diretamente pelo atleta ou por meio de intermediação do empregador (clube de futebol). Assim como as gorjetas recebidas por garçons, os valores não têm repercussão na remuneração nem nos salários dos atletas. (Ver as diferenças entre direito de arena e direito de imagem: http://www.tst.jus.br/noticias//asset_publisher/89Dk/content/entendaasdiferencasentredireitodearenaeditodeimagem?inheritRedirect=false).

Registra-se que, para o caso dos autos, que a constituição de empresa para gerir o direito de imagem de forma unipessoal, a EIRELI somente foi instituída em 2011, pela Lei n. 12.441/11, a partir da instituição da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada EIRELI, passando a ser permitida a cessão de direitos de imagem para uma pessoa jurídica, sendo posterior ao período de autuação.

Porém, ressalta-se que não havia proibição de atribuição de direito de imagem a pessoa jurídica antes da instituição da EIRELI, de modo que ela somente explicitou uma realidade econômica. Tanto é assim, que o artigo 87-A da Lei nº 9.615/98 (“Lei Pelé”) já previa a cessão do direito ao uso de imagem de atleta, antes mesmo da instituição da EIRELI. Assim, cumpre mencionar o referido dispositivo:

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

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

atleta, composta pela soma do salário e dos valores pagos pelo direito ao uso da imagem. (Incluído pela Lei nº 13.155, de 2015)

Também é importante ressaltar que a Lei n. 13.155/15 incluiu um parágrafo único ao artigo 87-A da Lei nº 9.615/98, limitando o valor do direito de imagem a 40% da remuneração total paga ao atleta. Todavia, nos exercícios objeto da presente autuação, não havia tal limitação.

Ressalte-se também que a Subseção I Especializada em Dissídios Individuais (SDI1) do Tribunal Superior do Trabalho (Processo ERR40617.2012.5.09.0651) entendeu que o direito de exploração da imagem de atleta profissional tem natureza civil e, portanto, não se confunde com o contrato especial de trabalho.

Nos termos do voto do ministro João Oreste Dalazen os valores recebidos pela cessão do direito de exploração da imagem “não se confundem com a contraprestação pecuniária devida ao atleta profissional, na condição de empregado, e não constituem salário”.

Em outro caso relevante, a Quinta Turma do Tribunal Superior do Trabalho (Processo: RR1110522.2015.5.03.0104) declarou a validade do contrato de cessão de uso da imagem assinado entre o Praia Clube, de Uberlândia (MG), e a atleta de voleibol Tandara Alves Caixeta, sendo que foi afastada a natureza salarial do valor pago a esse título, com o fundamento de que o contrato foi livremente pactuado nos termos do artigo 87-A da Lei Pelé (Lei 9.615/1998).

Porém, considerando que os fatos aqui discutidos já aconteceram ao lume da vigência do artigo 129 da Lei n. 11.196/05, não há dúvidas de que há autorização legal para a prestação de serviços intelectuais personalíssimos por pessoa jurídica, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços.

Nesse sentido, cabe mencionar o caso Neymar, que foi julgado na 2ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF e foi consubstanciado no Acórdão nº.2402005.703, com ementa do referido acórdão abaixo transcrito:

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. 87ª 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.

REGISTRO PÚBLICO. 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 Pública 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). (...)

Entendo, portanto, que é possível aplicar-se ao atleta de futebol, sob a alegação de uso de imagem, o disposto na Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Ainda, entendo que pode ser aplicado o disposto no art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005 ao caso concreto, por se referir a prestação de *serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural*.

Diante do exposto voto por dar provimento ao recurso Voluntário.

Contudo, tendo em vista que restei vencido na matéria de mérito, transcrevo meu voto no que diz respeito às demais matérias da autuação.

2. DA MULTA QUALIFICADA

A acusação fiscal entendeu que a interposta pessoa serviu para ocultar fatos geradores ao fisco e beneficiar-se com a redução de tributos a serem recolhidos.

Nesse sentido, a acusação fiscal pautou-se pelo A multa de ofício aplicada corresponde ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), em obediência ao que prevê o § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

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

Ressalte-se que a principal questão repousa na NATUREZA PERSONALÍSSIMA do objeto dos contratos firmados, de que é titular individual a pessoa física do autuado. Segundo a acusação fiscal, o recorrente criou um artifício de parecer ser o sujeito da relação jurídica, não o jogador de futebol, mas a pessoa jurídica intermediária, motivo por que foi aplicada multa de ofício qualificada.

De forma contrária, entendo que a natureza personalíssima da autuação possui contornos divergentes sobre a aplicabilidade da Lei em questão. Logo, imputar a multa qualificada ao caso concreto seria em verdade penalizar o contribuinte que em razão da possibilidade de criação de pessoa jurídica da própria “Lei Pele”, por meio do seu artigo 87-A, onde teria autorização legal para ceder a exploração do direito de imagem à terceira pessoa, e que nesse caso foi a pessoa jurídica em que era sócio.

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

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".

Em conteúdo didático, produzido pelo jurista Fábio Piovezan Bozza, que já foi Conselheiro deste Tribunal, verifica-se que: "*dolo, fraude ou simulação, refere-se a um conjunto de vícios produzidos intencionalmente pelo contribuinte que, de má-fé, cria uma situação falsa ou de mera aparência e inebria o julgamento do Fisco sobre uma relação tributária já existente, de modo a eliminá-la, reduzi-la ou postergá-la*" (in *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*. Série doutrina tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, página 199).

Cumprido esclarecer que, quando há a acusação de uma simulação, existe a *distribuição do ônus da prova*. Nesse sentido, é o que diz o disposto no artigo 9º do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

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". Grifou-se.

Em que pese o ônus da prova dos fatos constitutivos do direito ser do interessado/contribuinte, percebe-se que com o dispositivo acima citado o legislador quis que nos casos de caracterização de ilícitos houvesse uma espécie de "*distribuição do ônus da prova*", a fim de que a fiscalização tivesse também que suportar o encargo de provar com elementos indispensáveis à comprovação do ilícito ocorrido.

O jurista Leandro Paulsen abordando o tema, em seu livro que trata sobre a Constituição e o Código Tributário, explica de maneira mais didática, os elementos e premissas necessárias para imputar no auto de infração as características fraudulentas:

"A aplicação de multa qualificada depende da inexistência de dúvida quanto ao caráter doloso da conduta. "... a comprovação da conduta dolosa deve estar

cristalina na acusação fiscal. Tomando-se emprestada expressão contida na ementa do Acórdão n. 2202002.106, de 21 de novembro de 2012, o que se quer dizer é que **'O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos'**. Assim é que não basta que se presuma a conduta dolosa, sendo também imprescindível para a aplicação dessa penalidade a produção de prova dessa conduta dolosa por parte da fiscalização. Isso porque já existe uma penalidade (de ofício) para o simples fato de não pagamento de tributo, razão pela qual a aplicação da multa qualificada requer algo mais, por ser, nas palavras de Marco Aurélio Greco, 'a exceção da exceção'. Nesse sentido decidiram os Acórdãos ns. 140200752, 140200753 e 140200754, de 30 de setembro de 2012, bem como os Acórdãos ns. 920200.632, de 12 de abril de 2010, 920100.971, de 17 de agosto de 2010, 330100.557, de 26 de maio de 2010, e 1402001.180, de 10 de dezembro de 2012. **Outrossim, tal necessidade de comprovação decorre também da previsão do art. 112 do CTN, que determina interpretação mais favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou comina penalidade, conforme anteriormente analisada, de sorte que nas situações que houver qualquer dúvida quanto à intenção ou a conduta do contribuinte, esse não pode sofrer a penalidade em sua modalidade qualificada.** (COVIELLO FILHO, Paulo. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. RDDT 218/130, nov/2013). *Grifou-se.* (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; 2015. pág. 882/883)"

Por outro lado, observa-se outras autuações que tiveram o mesmo objeto da presente autuação que não ocorreram a aplicação da multa qualificada, a exemplo do processo 19515.721818/2012-30, que ao mesmo caso concreto foi realizada a mesma operação, e não houve agravamento da multa imposto.

Ainda, existem precedentes para retirar a qualificadora da multa perante o CARF:

Numero do processo: 15540.720073/2014-95

Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: 04/12/ 2019

Data da publicação: 07/02/2020

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2010, 2011

DIREITO DE IMAGEM. PESSOA FÍSICA. EXPLORAÇÃO. RENDIMENTOS. TRIBUTAÇÃO. **Salvo exceções expressamente previstas e lei, os rendimentos recebidos pela exploração do direito de imagem são tributados na pessoa física do seu titular.**

CONDUTA DOLOSA. AUSÊNCIA. MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO. Não restando comprovada a conduta dolosa do contribuinte no sentido de retardar ou impedir a ocorrência do fato gerador ou o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária, não cabe a qualificação da multa de ofício.

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PRÓPRIOS. CRÉDITOS CONTRA A FAZENDA. CRÉDITOS DE TERCEIROS. VEDAÇÃO. O contribuinte pode compensar débitos tributários próprios com créditos líquidos e certos que possuir contra a Fazenda Pública, sendo vedada a compensação com créditos de terceiros.

Diante de posições divergentes, ainda que em grande número de julgados no sentido de manter a autuação em mesmo caso dos autos, entendo que o simples fato da utilização da empresa interposta, após apuração mais detalhada do presente caso, entendo não ser fator com elemento suficiente a permitir a qualificadora da multa de ofício.

Assim, afasto a aplicação da multa qualificada.

3. DO APROVEITAMENTO DOS VALORES PAGOS PELA PESSOA JURÍDICA E RECLASSIFICADOS NA PESSOA FÍSICA

No caso de restar vencido, analiso também o pedido de aproveitamento de tributos.

O recorrente requereu, subsidiariamente, que os tributos pagos pela pessoa jurídica deveriam ser compensados, no caso de procedência do lançamento.

Existem precedentes do CARF para possibilitar o aproveitamento dos pagamentos dos tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas, em casos semelhantes. Senão vejamos a conclusão no Acórdão 2202-004.869, de relatoria do Conselheiro e Presidente da 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária Ronnie Soares Anderson, assim transcrito:

(...)

No que tange à possibilidade de dedução dos valores pagos pela Oildrive a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins do montante de IRPF lançado, assiste razão ao recorrente.

Partilha-se do entendimento já consolidado no âmbito do CARF conforme o qual, em casos similares ao ora enfrentado, devem ser aproveitados os tributos já pagos pela pessoa jurídica verificada como sendo mera interposta pessoa do verdadeiro titular dos rendimentos de pessoa física. Trata-se de uma única capacidade contributiva, e as receitas oneradas pelos tributos da legislação atinente às pessoas jurídicas consubstanciam-se de fato, em rendimentos e proventos da pessoa física do recorrente, consoante a reclassificação promovida pela autoridade lançadora verificou, e que já foram parcialmente onerados por tributos federais.

Tendo em vista tais constatações, a não consideração desses tributos como compensáveis constituiria-se em locupletamento indevido da Fazenda Pública,

caso de todo denegada no âmbito administrativo. E, se condicionada à posterior formulação de pedido de restituição por parte da pessoa jurídica, possivelmente implicaria violação ao princípio da eficiência e da duração razoável do processo, podendo acarretar, inclusive, em decadência do direito creditório correspondente.

Tem-se por bastante felizes e pertinentes as seguintes considerações do relator do Acórdão nº 9202-002764, j. 06/08/2013, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, as quais peço a devida vênia para transcrever: Entendo que, tendo sido desconsiderada a validade de um ato simulado, devem ser também desconsiderados todos seus efeitos e buscados os efeitos do ato dissimulado. Ora, a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica, referentes à atividade que de acordo com a própria fiscalização não teria sido por ela exercida, é uma mera consequência lógica e necessária ao lançamento. De outra forma, penso que não realizar a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica aos valores devidos pela pessoa física, decorrentes da mesma atividade, seria uma incoerência interna, desconsiderando-se somente uma parte do ocorrido.

Na mesma senda, tem-se, dentre vários outros, os Acórdãos nos 9202-002451 j. 08/11/2012, 9202-002451, j. 08/11/2012, 106-14244 (j. 20/10/2004), 9202-003.665 (j. 09/12/2015), 9202-004.458 (j. 23/11/2016), 2402-005.703 (j. 15/03/2017), e 2202-004.008 (j. 04/07/2017).

De igual forma o Acórdão **2402-005.703**, de 15 de março de 2017, da 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, da 2ª Seção, em caso semelhante ao dos autos, permitiu o aproveitamento/compensação dos tributos pagos pela empresa utilizada na contratação do direito de imagem do atleta:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

(...)

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.

Acórdãos como o de n.º **9202-010.908**, de 27 de julho de 2023, e de n.º **9202-007.392**, de 29 de novembro de 2018, permitiram a dedução do imposto pago na pessoa jurídica e lançado na pessoa física do Sócio, que entendeu quer a receita bruta declarada pelas interpostas pessoas jurídicas.

Outros julgados das Turmas Ordinárias permitiram o aproveitamento dos tributos de empresas fora do Simples Nacional, a exemplo do Acórdão n.º **2301-010.055**, de 10 de novembro de 2022, em que o contribuinte constituiu empresa para exploração de direito de imagem e os valores pagos à pessoa jurídicas teriam sido reclassificados na pessoa física, e os valores arrecadados sob códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, bem como Acórdão n.º **2402-005.703**, de 15 de março de 2017, e do Acórdão **2401-009.813**, de 1º de setembro de 2021.

Entendo que nesse caso, a situação é peculiar e remonta uma interpretação específica para o pleito da recorrente, que guarda razão lógica de procedimento administrativo, já que decorre do mesmo fato gerador: pagamentos feitos à pessoa jurídica e repassados à pessoa física, e que, portanto, possibilitam a compensação dos tributos pagos na PJ.

Conclusão

Assim, após ser vencido no mérito, voto por **DAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, cancelando a autuação fiscal, bem como afastar a multa qualificada e permitir a compensação dos tributos recolhidos na pessoa jurídica e reclassificados na pessoa física.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha

Conselheiro Relator

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**, Redator designado

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênias para manifestar entendimento divergente quanto à regularidade da cessão do direito de imagem da pessoa física para a pessoa jurídica, no caso em concreto, e quanto ao aproveitamento dos recolhimentos efetuados na pessoa jurídica.

DA CESSÃO DO DIREITO DE IMAGEM DA PESSOA FÍSICA PARA A PESSOA JURÍDICA

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 192/211), trata-se de Auto de Infração lavrado em face do recorrente, exigindo IRPF sobre os valores recebidos pela empresa Costa & Ribeiro Soares Ltda a título de “direito de imagem”, nos anos de 2007 e 2008.

III – Da Apuração dos Fatos

13. Verifica-se então que o contribuinte recebeu rendimentos a título de salários do Santos Futebol Clube, nos montantes de R\$1.111.206,13, no ano base 2007, e, R\$866.217,52, em 2008, os quais foram regularmente informados em suas

declarações do imposto de renda dos exercícios de 2008 e 2009 (fls.133/149); e, como contrapartida pela cessão do direito de imagem, as quantias de R\$979.500,00 em 2007 e R\$979.875,00 em 2008, lançadas como receita da empresa Costa & Ribeiro Soares Ltda, a qual distribuiu como lucros os montantes de R\$990.000,00 em 2007 e R\$468.000,00 em 2008 para o fiscalizado.

14. As parcelas de direito de imagem pagas pelo Santos Futebol Clube encontram-se relacionadas no demonstrativo de fl.67, devidamente comprovadas pela documentação juntada tanto pelo clube (fls.68/109) como pelo fiscalizado (fls.18/59), mediante notas fiscais emitidas pela Costa & Ribeiro Soares, documentos bancários de transferência de valores e extratos de conta corrente. No quadro a seguir foram consolidados os rendimentos recebidos pelo contribuinte Fábio Costa a título de cessão do direito de imagem.

O recorrente sustentou o caráter indenizatório dos valores pagos a título de direito de imagem e sustentou que o ordenamento jurídico permite a cessão do direito de imagem, invocando, para tanto, o artigo 87-A da Lei nº 9.615/1998.

O ilustre relator ressaltando a natureza cultural do futebol e aderindo a vertente patrimonialista, entendeu pela legitimidade da cessão do direito de imagem, com base no artigo 87-A da Lei nº 9.615/1998 e no artigo 129, da Lei nº 11.196/2005, e, assim, pelo provimento do recurso voluntário.

Entretanto, ousou discordar. A partir dos fatos narrados e da documentação acostada aos autos, é possível constatar, de forma incontroversa, que: i) o recorrente detinha 99% do capital social da empresa; ii) houve cessão gratuita do uso de imagem pelo recorrente à empresa; iii) “os rendimentos a título de direito de imagem recebidos pelo atleta Fábio Costa em 2007 e 2008 correspondem respectivamente a 46,9% e 53,1% dos rendimentos totais em cada período”; e iv) “a totalidade das receitas declaradas pela Costa & Ribeiro Soares coincide com os valores de direito de imagem pagos pelo Santos FC., ou seja, o clube foi o único cliente da empresa no período”.

O Código Civil define que, “com exceção dos casos previstos em lei, os direitos da personalidade são intransmissíveis e irrenunciáveis, não podendo o seu exercício sofrer limitação voluntária” (vide artigo 11). Logo, cabe observar se havia exceção em lei a tal vedação.

Nos anos de 2011 e 2022 (período posterior ao da autuação fiscal), vigorou dispositivo no sentido de que “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” (artigo 980-A, §5º do CC/02). Ou seja, durante o período de 2011 a 2022, havia permissivo legal para cessão do direito de imagem no caso de constituição de EIRELI, salvo se for caracterizado o intuito de fraude.

No caso em concreto, **não** se trata de empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) e o período da apuração (2007 e 2008) é anterior a vigência do referido dispositivo (2011 e 2012), portanto, é inaplicável o artigo 980-A, §5º do CC/02.

Também é inaplicável ao caso concreto o artigo 87-A da Lei nº 9.615/1998, por **três razões**: i) o dispositivo foi incluído pela Lei nº 12.395/2011; e ii) o valor correspondente ao uso da imagem ultrapassa 40% (quarenta por cento) da remuneração total paga ao atleta, contrariando o parágrafo único do referido artigo; e iii) o contrato de direito de imagem, no caso concreto, não é autônomo ao contrato de trabalho desportivo.

Em relação a terceira razão supracitada, vale ressaltar que o “Instrumento Particular de Cessão do Uso de Imagem” firmado entre o Santos FC e a Costa & Ribeiro Soares Ltda evidencia o caráter pessoal e direto do recorrente, conforme tratado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 202 e 203):

V – Dos Contratos de Cessão de Uso de Imagem firmados com o Santos Futebol Clube

21. No "Instrumento Particular de Cessão do Uso de Imagem" do atleta Fábio Costa, firmado em 02/01/06, entre a Costa & Ribeiro Soares e o Santos Futebol Clube (fls.14/17), no qual o jogador assina na condição de sócio-administrador, observam-se as seguintes cláusulas:

“3.1- Ceder o nome, apelido desportivo, voz e imagem do Sr. Fabio Costa, 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 profissional do CESSIONÁRIO;

3.2- Exigir o uso pela CEDENTE, 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 para uso com exclusividade do CESSIONÁRIO (e seus patrocinadores) em todas as atividades desportivas coletivas em que a equipe de futebol profissional e se apresentar, ficando em disponibilidade também para quaisquer promoções que o CESSIONÁRIO venha a fazer, dentro de princípios éticos, morais e dos bons costumes, para promoção institucional do Santos Futebol Clube

CLÁUSULA QUARTA: O CESSIONÁRIO comunicará os eventos por ele patrocinados ou que participe à CEDENTE, devendo o atleta de futebol profissional Fabio Costa comparecer sempre que não houver impedimento técnico relacionado com as suas atividades esportivas.

CLÁUSULA QUINTA: O presente contrato somente terá validade enquanto o atleta de futebol profissional Fabio Costa estiver vinculado contratualmente para prestar seus serviços ao CESSIONÁRIO.

CLAUSULA SÉTIMA: as partes ajustam, de comum acordo, que não haverá, sob qualquer hipótese, redução ou suspensão no pagamento dos valores estipulados na cláusula sexta do presente instrumento caso alguma lesão ou enfermidade venha acometer o atleta Fabio Costa.” (...) (grifos acrescidos)

22. Verifica-se então que, pela simples leitura das cláusulas dos contratos, que o seu objeto não se resume somente à licença do uso do direito de imagem, mas também o patrocínio do atleta Fábio Costa, mediante a participação do atleta (contribuinte) em todas as apresentações públicas que fizer, com os demais

membros da equipe de futebol, em eventos e campanhas promocionais; e o uso de material esportivo nos treinos, jogos e viagens.

23. Fica evidente, portanto, que o objeto do contrato, as principais obrigações e direitos neles consignados, bem como as causas de rescisão dos contratos possuem relação pessoal e direta com o contribuinte, o jogador Fábio Costa, caracterizando a natureza pessoal dos rendimentos.

24. Não há discordância quanto à legalidade da constituição da empresa Costa & Ribeiro Soares. Entende-se que a pessoa jurídica não está impedida de administrar e gerenciar as licenças de exploração do direito de imagem do contribuinte, auferindo lucros para exercer tais atividades (administração e gerência).

25. Como se vê, o ponto central da discussão é a celebração, pela pessoa jurídica da qual o fiscalizado é sócio administrador, de contrato cujo objeto teria ligação "pessoal e direta" com ele, seja através da cessão do seu direito de imagem, ou mesmo através de obrigações a serem por ele cumpridas — todas relacionadas à sua atividade de atleta profissional.

Portanto, os rendimentos recebidos a título de cessão de direito de imagem são, na verdade, remuneração pelos serviços prestados pelo recorrente, havendo mero trânsito dos valores pela empresa Costa & Ribeiro Soares Ltda, em vista da tributação mais favorável.

Por fim, ressalta-se que o Tribunal Superior do Trabalho possui jurisprudência consolidada no sentido de os valores recebidos a título de direito de imagem integram a remuneração, em casos semelhantes. Por exemplo: E-ED-RR-1442-94.2014.5.09.0014, Subseção I Especializada em Dissídios Individuais, Relator Ministro Lelio Bentes Correa, DEJT 25/03/2022; AIRR-10904-84.2013.5.01.0062, 8ª Turma, Relatora Ministra Dora Maria da Costa, DEJT 28/03/2019; AIRR-10039-58.2013.5.18.0007, 4ª Turma, Relator Ministro Guilherme Augusto Caputo Bastos, DEJT 20/09/2019; RR-48-23.2011.5.05.0029, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz José Dezena da Silva, DEJT 25/04/2019).

DO APROVEITAMENTO DOS VALORES PAGOS PELA PESSOA JURÍDICA E RECLASSIFICADOS NA PESSOA FÍSICA

O ilustre relator entendeu pela possibilidade de compensação dos tributos recolhidos na pessoa jurídica e reclassificados na pessoa física.

Entretanto, nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, o crédito, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá ser objeto de compensação de débitos **próprios**. Ou seja, o crédito e o débito que se pretende compensar devem ser de um mesmo sujeito passivo.

Nesse sentido, destaca-se a jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais, mormente quanto à demonstração da alegada divergência jurisprudencial, o Recurso Especial deve ser conhecido.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA EMPRESTADA. PROVA LÍCITA.

É possível o aproveitamento da prova emprestada de outro processo, no qual não tenha sido parte aquele contra quem se pretenda fazê-la valer, desde que garantido o contraditório por ocasião da impugnação ao lançamento.

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

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

(Processo nº 11060.723259/2016-18, Acórdão nº 9202-011.161, 2ª Turma da CSRF, Relator Mauricio Nogueira Righetti, julgado em **29/02/2024**)

Ademais, o objeto da lide é o lançamento e não sua liquidação, portanto, entendo que autorizar a compensação de tributos extrapolaria a competência do julgador administrativo, que se limita ao controle de legalidade do lançamento.

Dessa forma, rejeita-se o pedido de aproveitamento dos valores pagos pela pessoa jurídica e reclassificados na pessoa física.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, apenas para excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao patamar básico de 75%, nos termos do voto do relator.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Redator designado