



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15983.720430/2012-44
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.199 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2019
Recorrente DOMINGOS NASCIMENTO DOS SANTOS FILHO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007, 2008

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.

MULTA.

A multa exigida na constituição do crédito tributário por meio do lançamento fiscal de ofício decorre de expressa disposição legal.

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%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a qualificadora da multa, reduzindo-a ao percentual de 75%. Vencidos os conselheiros Miriam Denise Xavier (relatora) e José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro que negavam provimento ao recurso. Vencidos em primeira votação os conselheiros Rayd Santana Ferreira, Matheus Soares Leite, Andréa Viana Arrais Egypto e Wilderson Botto, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Relatora e Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Andréa Viana Arrais Egypto, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de auto de infração de imposto de renda pessoa física - IRPF, fls. 171/181, anos-calendário 2007 e 2008, que apurou imposto suplementar, acrescido de juros de mora e multa de ofício qualificada, em virtude de omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica – Santos Futebol Clube, e imposto suplementar, acrescido de juros de mora e multa de ofício, em virtude de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício da empresa Panini Brasil Ltda.

Consta do Termo de Verificação Fiscal – TVF, fls. 150/169, que:

A presente Ação Fiscal teve início em decorrência de fiscalização promovida pelo Ministério do Trabalho e Emprego junto à associação desportiva Santos Futebol Clube, no período de 1/10/08 a 18/2/09, e motivada por Ofício do Ministério Público Federal em Santos nº PRM/Santos/GabCrim/AMJ015/2010, de 20/1/10.

O procedimento de fiscalização efetuado pelo Ministério do Trabalho e Emprego junto à associação desportiva Santos Futebol Clube resultou na constituição de crédito relativo ao FGTS, pois se concluiu que parcela significativa da remuneração dos atletas vinculava-se à exploração do direito à imagem por meio de interposição de pessoa jurídica, utilizada com o propósito de desvirtuar a aplicação da legislação trabalhista e tributária, constatando que os pagamentos à título de direito de imagem têm feição salarial.

As parcelas de direito de imagem pagas pelo Santos Futebol Clube encontram-se relacionadas no demonstrativo de fl. 28, comprovadas pela documentação juntada pelo Santos e

pela empresa Sérgio Dias Assessoria Esportiva Ltda., pessoa jurídica que intermediou tal pagamento. De acordo com a cláusula terceira do contrato firmado pelo contribuinte com a empresa Sérgio Dias Assessoria Esportiva Ltda., a única obrigação da empresa era comunicar ao atleta Domingos, com antecedência de 48 horas, a data e local dos eventos que exigiam sua presença.

Da leitura dos contratos, verifica-se que seu objeto não se resume à licença do uso do direito de imagem, mas também o patrocínio do atleta Domingos, mediante sua participação 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 em treinos, jogos e viagens. Evidencia-se, portanto, a relação pessoal e direta do clube com o jogador, caracterizando a natureza pessoal dos rendimentos. Ademais o atleta Domingos cedeu seu direito de imagem a título gratuito à empresa Sérgio Dias Assessoria Esportiva Ltda.

Conclui a fiscalização que não há razoabilidade que o rendimento pela cessão de direito de imagem figure como lucro empresarial da pessoa jurídica Sérgio Dias Assessoria Desportiva Ltda., a qual poderia, no máximo, ser responsável pela captação dos contratos. O fiscalizado é o responsável pela execução das tarefas.

Foi aplicada a multa de ofício qualificada, pois houve a utilização de interposta pessoa jurídica para recebimento de rendimentos, demonstrando a intenção de omitir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária nas declarações do contribuinte.

Foi formalizada representação fiscal para fins penais, por ter sido constatado fatos, que em tese, podem representar condutas tipificadas nos artigos 1º, inciso I, e 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/1990.

Em impugnação apresentada às fls. 200/213, o contribuinte afirma ser válida a pessoa jurídica constituída Sérgio Dias Assessoria Desportiva Ltda., disserta sobre o conceito de renda, diz que não restou comprovada a transferência dos valores para o atleta, que é legítima a cessão do direito do uso de imagem, que não há fraude.

A DRJ/SP1, julgou improcedente a impugnação, conforme Acórdão 16-46.742 de fls. 227/247, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008

MATÉRIA NÃO CONTESTADA

Considera-se não impugnada a matéria, objeto da autuação, a respeito da qual o contribuinte não se manifestou expressamente.

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.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Consta do voto do acórdão recorrido que o contribuinte não contestou a omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebido da empresa Panini Brasil Ltda., considerando-se matéria não impugnada.

Cientificado do Acórdão em 28/8/13 (Termo de Abertura de Documento, fl. 258), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 25/9/13, fls. 261/294, que contém, em síntese:

Critica a decisão de primeira instância, afirmando que os recebimentos não foi por meio de empresa da qual o atleta era sócio, a fiscalização desconsiderou a personalidade jurídica da empresa e não requereu a comprovação de impostos referente aos valores recebidos do Santos, não constou do auto de infração o acréscimo patrimonial do contribuinte, a cessão gratuita da imagem é legal, no Direito do Trabalho as parcelas de natureza remuneratória são as recebidas pelo empregado, o atleta apenas concordou com a cessão gratuita do direito de imagem que não é proibida por lei, que cabe a aplicação retroativa da Lei 12.395/11, que não restou comprovada a simulação.

Em suas razões recursais, o recorrente afirma que foi desconsiderada a personalidade jurídica da empresa Sérgio Dias, pois diferentemente da cessão de uso de imagem em que o próprio jogador é proprietário da empresa contratada para firmar o pacto com a entidade desportiva, no presente caso, a empresa cessionária dos direitos de imagem do recorrente não foi criada para este fim, pois foi criada antes da cessão, não emitia notas mensais com numeração sucessivas, recebia os valores do Santos Futebol Clube e pagava os impostos sobre os valores recebidos.

Diz que não há prova nos autos que a empresa repassava os valores ao recorrente.

Entende que há um equívoco, pois os argumentos aventados na decisão recorrida se referem a contratos firmados com a entidade desportiva em que o próprio contribuinte é o sócio da empresa contratada e esta seria a interposta pessoa a receber os valores do clube com intenção de diminuir o ônus tributário, aí sim haveria simulação.

A empresa que recebeu os valores é do ramo de assessoria esportiva.

Critica a ação do fisco que não requereu da empresa a comprovação do repasse de valores ao recorrente.

Afirma que presumir a simulação ou fraude e dizer que a empresa Sérgio Dias servia de “laranja” é um absurdo.

Reafirma que os valores não foram repassados ao recorrente, que não houve acréscimo patrimonial, que tudo que o recorrente recebeu foi declarado e tributado, bem como a empresa Sérgio Dias foi tributada pelos valores recebidos do Santos. Afirma que o que se apresenta é bitributação e confisco.

Alega que a relatora do acórdão recorrido concorda que o atleta pode dispor de seu direito de imagem, conforme Lei Pelé, e que a Lei mais benigna pode retroagir em benefício do contribuinte. Cita decisão no sentido que deve ser aplicada a retroatividade benigna em face à legislação superveniente que deixou de aplicar penalidade prevista em lei.

Questiona a ação fiscal, insistindo na tese de que não há comprovação do repasse dos valores ao recorrente, afirmando o que poderia a fiscalização ter feito, como a quebra de sigilo bancário (cita decisão administrativa), afirmando que foi vítima de uma “arapuca”, acusado de simular e fraudar o fisco, e neste momento é defeso a apresentação de documentos.

Argumenta que são válidos a cessão gratuita de uso de imagem à empresa Sérgio Dias e o contrato desta com o Santos.

Aduz que deve existir o fato gerador, sem isso não se configura o pressuposto do CTN, art. 116, parágrafo único. Não tendo o recorrente recebido os valores o fato gerador não ocorreu. O que ocorreu nos autos foi uma interpretação econômica, que não existe. Cita doutrina.

Segue afirmando que não sendo comprovada a fraude à lei, não há que se falar em sanção ao contribuinte. Disserta sobre fraude, simulação e dissimulação. Cita doutrina e decisões administrativas.

Alega que a multa não é devida, eis que o acessório segue o principal. Cita decisões do CARF no sentido de não caber a qualificação da multa de ofício quando não caracterizado o dolo, fraude ou simulação.

Requer seja julgado improcedente o auto de infração.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Miriam Denise Xavier, Relatora.

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário foi oferecido no prazo legal, assim, deve ser conhecido.

PERSONALIDADE JURÍDICA DA EMPRESA

SÉRGIO DIAS ASSESSORIA ESPORTIVA LTDA.

Equivoca-se o recorrente ao afirmar que ocorreu a desconsideração da personalidade jurídica da empresa Sérgio Dias Assessoria Esportiva Ltda. A empresa permaneceu com sua personalidade intacta.

O que ocorreu foi a constatação de omissão de rendimentos pelo contribuinte autuado, pois foram recebidas verbas decorrentes do trabalho (relativas ao direito de imagem), por intermédio da citada pessoa jurídica.

A Lei 12.529/11, que dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica, determina:

Art. 34. A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social.

Assim, a lei determina a desconsideração da personalidade jurídica quando constatado abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação do estatuto ou contrato, não importando qual a aparência ou a forma com a qual se pretendeu revestir o sujeito passivo.

Contudo, o que se verifica nos autos não é a desconsideração da personalidade jurídica da empresa Sérgio Dias Assessoria Esportiva Ltda, mas sim a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

O próprio CTN, art. 149, VII, estabelece a obrigação do Fisco realizar o lançamento, em se constatando irregularidades ou ilegalidades.

A identificação de situações de fato que possam constituir irregularidades visando à elisão ou sonegação de tributos constitui atividade inerente e vinculada da auditoria fiscal.

Por isso, constatado o fato, impõe-se o lançamento fiscal, e, uma vez que seja realizado com a observância dos princípios constitucionais aplicáveis, não há que se falar em irregularidade.

A fiscalização (inclusive a do Ministério do Trabalho), diante da situação fática verificada, conforme suficientemente descrito e comprovado no Termo de Verificação Fiscal, concluiu que parcela significativa da remuneração dos atletas vinculava-se à exploração do direito à imagem por meio de interposição de pessoa jurídica, utilizada com o propósito de desvirtuar a aplicação da legislação trabalhista e tributária, constatando que os pagamentos à título de direito de imagem têm feição salarial.

Desta forma, desconsiderou o negócio jurídico praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, entendendo que, na verdade, os valores pagos à empresa Sérgio Dias são rendimentos da pessoa física, devendo assim serem tributados.

Assim, uma vez constatada a omissão de rendimentos, cabe à autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, desconsiderar a forma sob a qual os valores foram pagos, para, com base na realidade emergente, apurar o imposto devido e condutas incompatíveis com a legislação tributária aplicável.

Do contrário, esvaziar-se-ia inteiramente a obrigatoriedade das normas tributárias, deixando a questão inteiramente ao arbítrio, interesses e conveniências dos pactuantes, causando, conforme o caso, prejuízo ao erário decorrente de fraude.

Vê-se que a autoridade administrativa fiscal possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos que não reflitam a realidade, notadamente, na hipótese de ocorrência de simulação/fraude como ocorrido no presente caso, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora que não pode ficar adstrita aos aspectos formais dos atos e fatos.

Logo, uma vez verificado que o sujeito passivo utiliza de simulação/fraude para esquivar-se do pagamento de tributo, o auditor fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados em detrimento da verdade jurídica aparente (formal). Dito de outra forma, uma vez evidenciada a conduta simulatória ou fraudulenta, não

resta outra opção à fiscalização, a não ser descaracterizar a relação formal existente e considerar, para efeitos do lançamento tributário, a relação real que se apresenta, identificando corretamente o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Isso é o que se depreende, inclusive, do disposto no CTN:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. [...]

Acrescente-se o disposto no CTN, art. 149:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Os argumentos apresentados pela recorrente, contrapondo-se aos elementos fáticos verificados pela fiscalização, não são suficientes para afastar o trabalho fiscal.

Importante esclarecer que a Administração deve ater-se aos enunciados da legislação que norteiam as obrigações do contribuinte. Acrescente-se que, nos termos do art. 123 do CTN, as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública.

Sendo assim, irrelevantes os argumentos de que a empresa Sérgio Dias foi criada antes da cessão, que não emitia notas mensais com numeração sucessivas, que não há prova nos autos que a empresa repassava os valores ao recorrente ou ainda que o contribuinte não é sócio da empresa contratada.

DIREITO DE IMAGEM

Inicialmente, diante da afirmação do recorrente que a lei mais benigna pode retroagir, cumpre esclarecer que, nos termos do CTN, art. 106, deve ser aplicada a retroatividade benigna em face à legislação superveniente que aplicou **penalidade** prevista em lei, que **não é** o presente caso. Pelo contrário, no caso em análise aplica-se o disposto no art. 144 do CTN, que determina:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

De qualquer forma, conforme esclarecido no acórdão recorrido, mesmo que se entenda aplicável a Lei 12.395/11, art. 87-A, os contratos deveriam fixar direitos e deveres, inconfundíveis com o contrato de trabalho. No caso, os contratos não atenderiam às condições estipuladas neta lei.

Quanto ao direito de imagem, a Lei 11.196/05, art. 129, assim dispõe:

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.

Vê-se, portanto, que a partir de 1/1/06, tornou-se possível tributar na pessoa jurídica os rendimentos oriundos de prestação de serviços personalíssimos executados por meio delas. Até então a legislação determinava que os rendimentos provenientes da exploração de serviço personalíssimo seriam tributados na pessoa física prestadora do serviço, mesmo que ajustados por meio de uma pessoa jurídica.

Logo, há a possibilidade de cessão para a pessoa jurídica de direitos de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física.

Contudo, referido art. 129 deve ser interpretado em conjunto com as demais normas do ordenamento jurídico, não podendo ser utilizado para afastar o reconhecimento de trabalho prestado como empregado e a remuneração auferida em virtude deste trabalho.

Para que o contrato de direito de imagem, intermediado por pessoa jurídica, seja considerado válido e os valores recebidos sejam dissociados da remuneração paga pelo trabalho, é necessário comprovar que o contrato de direito de uso de imagem é autônomo em relação ao contrato de trabalho, possuindo assim natureza civil e os rendimentos dele provenientes não integram a remuneração do atleta.

Por outro lado, não se tratando de contrato autônomo, o que se tem é um contrato simulado, objetivando mascarar a real remuneração do atleta, objetivando a redução do pagamento de tributos tanto pela entidade desportiva, como pelo atleta contratado.

No caso em análise, conforme TVF, tem-se que:

- a) O contribuinte mantinha contrato de trabalho com o Santos Futebol Clube no período fiscalizado.
- b) A fiscalização do Ministério do Trabalho e Emprego junto à associação desportiva Santos Futebol Clube resultou na constituição de crédito relativo ao FGTS, por ser considerado que as parcelas pagas tinham natureza salarial.
- c) O contrato de cessão de direito de imagem existe tão-somente em decorrência do contrato de trabalho.
- d) O contribuinte recebeu rendimentos a título de salários do Santos Futebol Clube e também rendimentos pela cessão do direito de imagem.
- e) As parcelas recebidas a título de direito de imagem tinham valores fixos mensais.
- f) Em 2008 os valores recebidos a título de direito de imagem corresponderam a mais da metade dos salários.

- g) O objeto social da empresa Sérgio Dias Assessoria Esportiva Ltda. é de “Agente de atletas de futebol, Empresário e Assessoria Esportiva”.
- h) De acordo com a cláusula quarta do contrato firmado pelo atleta com a empresa Sérgio Dias, pela cessão do uso da imagem, a empresa nada pagaria ao jogador Domingos. A cessão do direito de imagem foi a título gratuito.
- i) Pela cláusula terceira de referido contrato, a única obrigação da empresa Sérgio Dias era comunicar ao atleta Domingos, com antecedência de 48 horas, a data e local dos eventos que exigiam sua presença.
- j) Do “Instrumento Particular de Cessão do Uso de Imagem” do atleta Domingos, realizado entre a empresa Sérgio Dias Assessoria Esportiva Ltda. e o Santos Futebol Clube, em que o jogador é identificado como anuente, observam-se: i) o jogador cede a imagem em todas as apresentações públicas que fizer, com os demais membros da equipe de futebol profissional; ii) exige-se o uso pelo atleta, nos treinos, jogos e viagens, do material esportivo usado pelos demais jogadores integrantes da equipe; iii) a imagem é cedida em todas as atividades desportivas em que a equipe de futebol se apresentar; e iv) o atleta deve comparecer sempre que não houver impedimento técnico relacionado às atividades esportivas.
- k) A empresa Sérgio Dias é titular exclusiva dos direitos sobre o uso do nome, apelido desportivo, voz e imagem do jogador e transfere, com exclusividade, esses direitos ao Santos Futebol Clube.
- l) Verifica-se que o objeto do contrato não se resume à licença do uso do direito de imagem, mas também o patrocínio do atleta Domingos, mediante sua participação 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 em treinos, jogos e viagens.
- m) Na cláusula quinta consta que o contrato somente terá validade enquanto o atleta profissional estiver vinculado ao clube.
- n) Evidencia-se, portanto, a relação pessoal e direta do clube com o jogador, caracterizando a natureza pessoal dos rendimentos.

Diante dos fatos apontados pela fiscalização, verifica-se que os valores pagos a título de cessão de direito de imagem, são, de fato, remuneração pelos serviços prestados de jogador de futebol. Não há autonomia entre o contrato de trabalho firmado entre o clube e o jogador e o contrato de cessão de direito de imagem.

Ressalte-se que, além do contrato de cessão de direito de imagem existir tão-somente em decorrência do contrato de trabalho, os valores pagos são os mesmos todos os meses, independentemente da quantidade de aparições às quais poderia ser associada a vantagem obtida pelo Clube com a imagem do jogador, inclusive por ocasião das férias, quando não é possível associar qualquer uso da imagem do jogador pelo Clube Santos.

Desta forma, os valores pagos pelo clube ao jogador (camuflados como direito de imagem), são verdadeira remuneração, direito indisponível do empregado, conforme legislação

trabalhista, configurando a disponibilidade jurídica dos valores, sendo irrelevante o não recebimento deles diretamente pelo contribuinte.

Sendo assim, conclui-se, nos mesmos termos apurados pela fiscalização e do acórdão recorrido, que havia uma vinculação entre o contrato de trabalho e a exploração do direito de imagem do contribuinte, tendo o contrato de direito de imagem firmado com a empresa Sérgio Dias o objetivo de redução da tributação do imposto de renda pessoa física, no caso do recorrente, e outros encargos, o caso do clube.

A jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho é farta no sentido de que a verba paga pelo clube ao atleta profissional a título de cessão do uso do direito de imagem possui natureza remuneratória, ligada diretamente ao contrato de trabalho, porque decorre do desempenho de sua atividade desportiva (veja-se as decisões citadas no TVF).

Desta forma, restando comprovado que o valor pago pelo Santos Futebol Clube são rendimentos do contribuinte, deve submeter-se às normas de tributação do imposto de renda pessoa física, não importando as convenções particulares pactuadas ou a maneira de como tais valores seriam repassados a ele pela pessoa jurídica intermediária.

Sendo assim, correto o procedimento fiscal que apurou o imposto devido, nos termos do CTN, art. 43, Lei 7.713/88, art. 3º, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000/99, vigente à época dos fatos geradores, artigos 37, 38 e 43.

MULTA QUALIFICADA

A Lei 9.430/96, art. 44, assim dispõe:

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;

[...]

§ 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. [...]

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, têm a seguinte redação:

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.

No presente caso, não se trata de simples apuração de omissão de rendimentos, o que afastaria a qualificação da multa, nos termos da Súmula CARF nº 14.

Conforme explicitado no subtítulo anterior, houve uma ação tendente a impedir o conhecimento, pela autoridade fiscal, do fato gerador do tributo. Todos os fatos narrados e documentos juntados demonstram a intensão dolosa do clube e do jogador de se esquivarem do pagamento de tributos.

Logo, correta a aplicação da multa qualificada.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Redator Designado

Peço licença a I. Relatora para divergir de parte de seu voto, notadamente quanto à incidência da multa qualificada no percentual de 150%.

Com base na narrativa dos fatos, não tenho dúvidas que o contrato de cessão do direito de uso da imagem do atleta não é autônomo e independente do contrato de trabalho firmado entre o jogador de futebol e o Santos Futebol Clube, razão pela qual os valores pagos, através da empresa Sérgio Dias Assessoria Esportiva Ltda, correspondem a uma contrapartida do trabalho do atleta e, portanto, possuem natureza salarial.

Para fins de tributação da renda é desnecessária a efetiva disponibilidade dos recursos financeiros em caixa, uma vez que basta a disponibilidade jurídica, a qual já denota a manifestação de capacidade contributiva pelo contribuinte. Sendo assim, a transferência da disponibilidade financeira a terceiro, mediante ato de vontade entre particulares, não tem o condão de transverter o sujeito passivo da relação tributária.

De outra parte, não estou convencido do dolo na conduta do recorrente, que justifica a duplicação da penalidade de ofício. É uma questão de exame de prova.

Não é suficiente cogitar-se da intenção do agente para a qualificação da multa, mas sim deve haver prova fiscal da ocorrência da conduta fraudulenta e/ou simulada, com descrição dos fatos a ela aplicáveis. Em outras palavras, a incidência de penalidade mais gravosa pressupõe a demonstração pela autoridade lançadora, a partir de elementos concretos, da vontade firme do infrator de praticar a conduta ilícita perante o Fisco, não deixando margem de dúvida a respeito da existência do dolo.

As notícias da Internet mostram que Mário Sérgio Pinto Dias, sócio administrador da empresa Sérgio Dias Assessoria Esportiva Ltda, atuava como agente do atleta Domingos Nascimento dos Santos Filho, ora recorrente, defendendo seus interesses junto a clubes de futebol profissional, nos anos de 2007 e 2008.

O agente é um intermediário dos negócios, recebendo comissões e beneficiando-se das transferências do atleta para outros clubes de futebol, com direito à parte dos lucros do profissional.

Não se sabe exatamente os termos do acordo firmado entre o empresário e o jogador durante o vínculo com o Santos Futebol Clube, no que diz respeito à atuação como agente/procurador do atleta. É bem possível, por exemplo, que tenha havido acerto para a cessão dos valores devidos ao atleta pelo clube de futebol, na forma de direito de imagem, como retribuição pelos serviços prestados pelo agente em algum momento.

Como explicado alhures, é equivocada a leitura feita pelo autuado que poderia deixar de tributar, em seu nome, os valores a título de cessão do direito do uso de imagem. Entretanto, não é possível descartar que, segundo a convicção das partes envolvidas, nenhuma irregularidade haveria na sistemática de repasse de valores mediante cessão gratuita do uso de imagem à empresa Sérgio Dias Assessoria Esportiva Ltda e, na sequência, o contrato entre a empresa detentora dos direitos de imagem do atleta e o Santos Futebol Clube, porquanto seria um planejamento lícito para destinação dos recursos financeiros.

Não custa recordar que o processo administrativo está desprovido de elementos que apontem o retorno para o atleta de algum valor recebido pela empresa Sérgio Dias Assessoria Esportiva Ltda, proveniente dos repasses feitos pelo Santos Futebol Clube, objeto do lançamento fiscal. No caso em apreço, não se trata de pessoa jurídica detentora do direito do uso da imagem do atleta da qual o cedente é sócio.

A assertiva de que o contrato de cessão de direito de imagem foi concebido para ocultar o recebimento da remuneração mensal devida pelo trabalho como jogador de futebol não passa de suposição, na medida em que desacompanhada de fatos concretos para alcançar a qualificação como prova.

Aliás, a tributação de rendimentos na pessoa jurídica detentora do direito do uso da imagem do atleta é matéria há tempos controvertida neste Tribunal Administrativo, cujas decisões, na maior parte das vezes, revelam a interpretação divergente por parte dos conselheiros. No presente caso, não foi diferente, diante do colegiado dividido para o provimento integral ao recurso voluntário.

Cabe dizer também que, aparentemente, a conduta dos particulares está revestida de transparência, com assinatura de contratos, emissão de notas fiscais e fornecimento à autoridade fiscal de toda a documentação para fins de análise do cumprimento das obrigações tributárias.

Daí porque, aliado ao conjunto fático-probatório carreado aos autos, torna-se frágil a afirmação de que houve a utilização de subterfúgios com vistas à redução do montante do imposto de renda devido, mediante sonegação ou fraude.

A alegada ação deliberada em conluio pelo autuado, Sérgio Dias Assessoria Esportiva Ltda e Santos Futebol Clube para o fim de redução ilícita dos encargos sociais e fiscais não sai do nível de especulação, uma mera possibilidade, que não restou efetivamente demonstrada nos autos pela fiscalização tributária.

Portanto, não tendo a autoridade fiscal produzido provas hábeis da conduta dolosa do recorrente, o afastamento da multa de ofício qualificada é medida que se impõe, reduzindo ao patamar básico de 75%.

Conclusão

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao patamar básico de 75%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess