



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18088.720118/2011-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-010.055 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de novembro de 2022
Recorrente FABIANO VIEIRA SOARES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA PERSONALÍSSIMA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Os rendimentos decorrentes de serviços de natureza eminentemente pessoal, inclusive os relativos a cessão de direitos de imagem, devem ser tributados na pessoa física do efetivo prestador do serviço, sendo irrelevante a denominação que lhes seja atribuída ou a criação de pessoa jurídica visando alterar a definição legal do sujeito passivo.

LANÇAMENTO NA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS PAGAMENTOS EFETUADOS PELA PESSOA JURÍDICA. LIMITES DA LIDE. COMPETÊNCIA DO JULGADOR. LEGITIMIDADE ATIVA.

Descabe ao julgador administrativo a homologação ou autorização de compensação de tributos se o objeto da lide é o lançamento, e não a sua liquidação. Carece de legitimidade ativa a pessoa física para pleitear o indébito de tributos pagos por pessoa jurídica que possua personalidade própria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos memoriais apresentados e conhecer, em parte, do Recurso Voluntário, não conhecendo das matérias preclusas. Por maioria de votos, em considerar intransferíveis, para exploração econômica por pessoa jurídica, os direitos de imagem do atleta, vencidos os conselheiros Wesley Rocha e Fernanda Melo Leal, que admitiram a cessão dos direitos para exploração econômica. Por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, determinar a compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica FD Assessoria e Administração em Gestão Empresarial Ltda., vencidos os conselheiros João Maurício Vital (relator), Alfredo Jorge Madeira Rosa e Maurício Dalri Timm do Valle. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Wesley Rocha. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle. Quanto ao conhecimento, votaram, na sessão de 06 de outubro de 2022, os conselheiros João Maurício Vital (relator), Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez e Fernanda Melo Leal; nesta sessão, votou pelo

conhecimento o conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle. Não votaram pelo conhecimento os conselheiros Ricardo Chiavegatto de Lima e Alfredo Jorge Madeira Rosa.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Relator

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima, Wesley Rocha, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, João Mauricio Vital (Presidente). Ausentes as conselheiras Mônica Renata Mello Ferreira Stoll e Flavia Lilian Selmer Dias. Participaram da sessão de 6 de outubro de 2022 as conselheiras Mônica Renata Mello Ferreira Stoll e Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez.

Relatório

Trata-se de lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física incidente sobre omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício, nos anos de 2006 a 2008.

O lançamento foi impugnado (e-fls. 134 a 152) e a impugnação foi considerada improcedente (e-fls. 261 a 272). Registre-se que o contribuinte apresentara outra impugnação (e-fls. 101 a 105) que, a seu pedido, foi desconsiderada pelo colegiado *a quo*.

Manejou-se recurso voluntário (e-fls. 280 a 297) em que se arguiu:

- a) que o recorrente cedeu, à pessoa jurídica de que é 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;
- b) 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;
- c) 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;
- d) que, no caso dos autos, os direitos de imagem têm natureza patrimonial e, portanto, não possuem caráter personalíssimo;

- e) que o motivo do lançamento, relacionado ao pagamento de FGTS na forma de direito de imagem, torna o auto de infração inválido;
- f) que, eventualmente, devem ser abatidos do crédito tributário os recolhimentos efetuados pela pessoa jurídica;
- g) que a multa de ofício deve ser afastada, consoante a Súmula Carf nº 73.

Em 24/03/2022, o recorrente apresentou memoriais perante a unidade preparadora, que foram autuados.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Maurício Vital, Relator.

O recurso é tempestivo.

Entretanto, não conheço da questão relacionada à representação do Ministério do Trabalho acerca do recolhimento do FGTS e da questão relativa ao afastamento da multa de ofício porque nenhuma delas foi prequestionada na impugnação, estando preclusas. Pelo mesmo motivo, não conheço da questão relacionada à possibilidade de exploração de direitos de imagem por empresa individual de responsabilidade limitada (Eireli), sendo que o acórdão recorrido não discorreu sobre a matéria justamente porque não estava impugnada. Conheço do restante.

Não tomo conhecimento dos memoriais (e-fls. 328 a 331) por não haver previsão processual para sua juntada aos autos, sendo certo que não se prestam a substituir ou complementar o recurso interposto. Esclareço, entretanto, que os mesmos memoriais foram apresentados na forma disciplinada pelo art. 7º da Portaria Carf nº 12.823, de 28 de outubro de 2021, e estão disponíveis aos conselheiros da turma na forma regimental.

Essencialmente, o recorrente alegou que não haveria ilegalidade ao ceder, à pessoa jurídica de que é sócio, os direitos de exploração econômica de sua imagem de atleta, por ter natureza patrimonial. Alegou, também, que exerceu atividade assemelhada à de um artista e, por isso, deveriam ser aplicadas as disposições da Lei nº11.196, de 21 de novembro de 2005.

Na eventualidade de se manter o lançamento, o recorrente pleiteou a compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica.

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

A matéria é recorrente no Carf e nesta turma, sendo que há distintos posicionamentos quanto ao tratamento tributário dos valores recebidos por atletas, técnicos e preparadores físicos profissionais, por intermédio de pessoa jurídica, a título de direitos de imagem.

No caso dos autos, sequer consta instrumento jurídico pelo qual o recorrente teria cedido, à empresa FD Assessoria e Administração em Gestão Empresarial Ltda., os direitos patrimoniais sobre a imagem do recorrente. O que há é o contrato entre a empresa e o clube de futebol, mas não há prova alguma de que a pessoa jurídica possuía o domínio do objeto contratado. Este fato, por si, é suficiente para rechaçar a alegação do recorrente de que a empresa estaria a explorar economicamente um direito que lhe fora cedido.

Ainda assim, mesmo que se admitisse que a cessão teria ocorrido, não assiste razão ao recorrente.

Inicialmente, entendo que não se aplica ao atleta de futebol, sob a alegação de uso de imagem, o disposto na Lei n.º 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, que trata de direitos do autor sobre obras. O autor é definido, no art. 7º, como *a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica*. Portanto, no caso dos autos, o atleta de futebol, em relação a essa atividade, não se reveste da condição de autor, pois não se está a defender o direito patrimonial sobre uma produção literária, artística ou científica. Destaque-se que, no seu art. 4º, a lei estabelece que a interpretação dos negócios jurídicos sobre direitos autorais deve ser restritiva.

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

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

Excluída a possibilidade de aplicação, às atividades desportivas, do art. 129 da Lei n.º 11.196, de 2005, resta a aplicação da norma de tributação de pessoas físicas aos rendimentos recebidos pelo exercício pessoal dessas atividades.

Além disso, a jurisprudência majoritária do Carf¹ entende que os serviços de natureza personalíssima, como é o caso da atividade de atleta de futebol, não podem ser objeto de delegação ou cessão para exploração econômica sem amparo legal e os rendimentos deles provenientes devem ser atribuídos, para efeitos tributários, à pessoa física do prestador do serviço, independentemente de haver vínculo de emprego com a fonte pagadora. O artifício de se utilizar de interpostas pessoas jurídicas não pode ser oposto ao fisco para redefinir o sujeito passivo da relação tributária, que, sendo contribuinte, é quem tem relação direta com a situação constitutiva do fato gerador do tributo, como dispõe o art. 121 do CTN².

¹ Acórdãos n.ºs 104-21.954, 2202-00.252, 2101-00.979, 2102-01.490, 2801-01.870, 2202-001.496, 2801-02.280, 2202-01.702, 2801-002.733, 2102-02.441, 9202-004.548.

² Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Não vejo como afastar o que se salta aos olhos: o valor pago ao recorrente resultou da sua condição como atleta profissional de futebol, atividade pessoal colocada à disposição do clube contratante, que pagou ao profissional por intermédio de sua empresa.

Entendo que aplicação do art. 87-A da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998 - Lei Pelé³, não pode ser invocado para excluir a tributação da pessoa física. A uma, porque não se trata de norma tributária, mas de diploma legal destinado a regular o desporto; a duas, porque não pode contrariar o que dispõe o CTN, norma de natureza constitucional complementar, quanto à tributação da renda.

O CTN define renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos⁴. Ora, a entender que os valores recebidos pelo atleta derivariam dos serviços profissionais prestados ao clube, estaríamos diante de rendimentos do trabalho; se, porém, se entendesse que os valores derivariam da exploração de sua imagem, estaríamos diante de rendimentos provenientes do capital. Em qualquer caso, **trata-se de renda**. Mesmo os valores pagos em razão da exposição da imagem do atleta de futebol são, a rigor, rendimentos da pessoa física de caráter personalíssimo, razão pela qual a intervenção de pessoas jurídicas não pode ser oposta à Fazenda Pública para redirecionar a obrigação tributária, como bem dispõe o art. 123 do CTN⁵.

Pois bem, o CTN estabelece⁶ que o contribuinte do imposto de renda é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica, se a lei não atribuir essa condição a outrem. No presente caso, a despeito do aparato constituído para desviar a tributação, o titular da disponibilidade e único beneficiário dos rendimentos foi o profissional que exerceu a atividade pessoal ao clube contratante.

O lançamento, ao meu ver, não infringiu o art. 110 do CTN ou o Código Civil, pois os institutos que regem a relação contratual de que é parte a empresa permanecem em plena vigência. A empresa pode contratar, descontratar, mover ações judiciais, requerer direitos, cumprir deveres, enfim, exercer plenamente as garantias e privilégios legais que lhes são

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

³ Art. 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)

⁴ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

⁵ Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

⁶ Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

próprios. O lançamento tão-somente reclassificou os rendimentos recebidos pelo profissional para que fossem tributados da forma adequada, ou seja, como rendimentos de pessoa física.

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

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

As exceções legais que vigoravam quando da ocorrência dos fatos geradores, que eram o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, e o disposto na Lei nº 9.610, de 1998, não se aplicam a desportistas.

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

2 Da compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica

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

Entendo que não cabe ao julgador administrativo a homologação ou autorização de compensação de tributos, porquanto o objeto desta lide é o lançamento, e não a sua liquidação. É certo que o procedimento administrativo para esse fim está regulado na legislação tributária.

Eventuais indébitos devem ser objeto de requerimento apresentado à autoridade preparadora pela empresa FD Assessoria., que possui personalidade jurídica distinta da do recorrente.

Carece de legitimidade ativa a pessoa física para pleitear o indébito de tributos pagos por pessoa jurídica que possua personalidade própria, porquanto o art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996⁷, que dá eficácia ao art. 170 do CTN⁸, autoriza a compensação apenas com débitos próprios. A invocação do princípio da Moralidade Administrativa não permite, ao meu ver, que a autoridade julgadora, ao arripio da lei, autorize a compensação de créditos de um contribuinte em benefício de outro.

Conclusão

Voto por não conhecer dos memoriais apresentados e conhecer, em parte, do recurso, não conhecendo das matérias preclusas, e por negar-lhe provimento.

⁷ Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

⁸ Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital

Voto Vencedor

Conselheiro Wesley Rocha, Redator.

Cumprimentando o qualificado e referencial voto proferido pelo Ilustríssimo presidente desta Turma, foi solicitada, vênha para abrir divergência em matérias ora debatida nos auto, mas que, no que diz à divergência, somente restou vencedora somente o tema do aproveitamento de tributos pagos pela pessoa jurídica, utilizada na operação de contratação dos direitos de imagem do contribuinte.

Entretanto, na busca da verdade material no processo administrativo e para se evitar enriquecimento sem causa da administração pública, entendo ser possível realizar o "encontro de contas" de tributos pagos pela empresa *FD Assesoria e Administração em Gestão Empresarial*, utilizada para o único fim de gerenciar os direitos de imagem do recorrente, e que atualmente está inexistente de fato e direito.

Cumprir destacar que a empresa utilizada pelo recorrente, da qual teve parcial recolhimento, foi baixada em 24/02/2012, não possuindo mais seu CNPJ ativo, e entendo que a possibilidade de retorno dos valores pagos por meio de processo próprio de "restituição" poderia causar problemas na efetividade do procedimento, pois como uma empresa "baixada" poderá realizar atos próprios de uma empresa "ativa"?

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 exclusivamente à pessoa física.

Por outro lado, 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 n.º 9202-002764, j. 06/08/2013, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, as quais peço a devida vênica 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 aos 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.

Assim, diante do relatório fiscal apurado, verifica-se ser possível aproveitar os valores pagos pela pessoa jurídica em que o contribuinte possuía 99% das cotas sociais, e que recebia exclusivamente os direitos de imagens por ela, diante da reclassificação dos valores apurados para a pessoa física, bem como também a fim de evitar enriquecimento sem causa da administração pública e pelo princípio da moralidade administrativa.

Assim, deve ser procedido o aproveitamento/compensação dos tributos pagos decorrentes da pessoa jurídica *FD Assessoria e Administração em Gestão Empresarial*.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Redator designado

Declaração de Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle.

Conhecimento

A intimação do Acórdão se deu em 11 de julho de 2016 (fl. 278), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 04 de agosto de 2016 (fls. 280-297). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço parcialmente.

Deixo de conhecer dos argumentos referentes à representação do Ministério Público do Trabalho quanto à falta de recolhimentos de FGTS, à possibilidade de exploração de direitos de imagem por EIRELI e ao afastamento da multa de ofício. Isso porque, não tendo sido levantadas pelo contribuinte anteriormente no processo, tratam-se de matérias preclusas.

Deixo também de conhecer dos memoriais de fls. 328-331 pois, como bem explicitou o relator, inexistente hipótese legal para sua juntada aos autos e não podem substituir ou complementar o recurso voluntário.

Das matérias devolvidas

1. Da tributação de valores recebidos a título de direitos de imagem

Argumenta o recorrente que constituiu regularmente a empresa FD Assessoria e Administração em Gestão Empresarial para a exploração de seus direitos de imagem enquanto jogador profissional de futebol. Indica que a operação seria legítima e estaria de acordo com a legislação pátria, já que os direitos patrimoniais de imagem podem ser transferidos à terceiros (diversamente do que ocorre com os direitos morais da imagem, que são indiscutivelmente intransferíveis). Nesse sentido, entende que a tese encontra respaldo nos art. 90, § 2º, da Lei n.º 9.610/1998, no art. 129, da Lei n.º 11.196/2005 e no art. 87-A da Lei Pelé. Destaca, ainda, que a exploração de direitos de imagem no presente caso assemelha-se aquela de artistas que realizam trabalhos para a televisão, para o cinema e etc.

Inicialmente, ressalta-se que realmente não foi juntado aos autos o contrato por meio do qual o Contribuinte teria cedido seus direitos de imagem para a empresa por ele constituída, constando apenas o contrato firmado entre esta última e o clube esportivo com o qual o contribuinte mantinha contrato de trabalho.

Em que pese a afirmação sentida de que haveria uma distinção entre as vertentes patrimonial e moral dos direitos de imagem, e que a primeira seria passível de transferência para exploração por parte de terceiros, nota-se que a referida tese não se sustenta para os fins pretendidos pelo recorrente - quais sejam, o reconhecimento da validade da tributação sobre a renda realizada na pessoa jurídica. Isso se deve ao fato de que os dispositivos legais citados não tem o condão de alterar o sujeito passivo da obrigação tributária ora analisada quando consideradas todas as circunstâncias do caso concreto.

Sobre o art. 90, § 2º, da Lei n.º 9.610/1998, foram precisas as observações do relator no sentido de que não se aplica aos presentes autos. Isso porque se trata dos direitos de autor sobre sua obra, sendo que o jogador de futebol não poderia ser interpretado como criador de obra científica, artística ou literária (art. 7º) - ainda mais ao se considerar o que prescreve o art. 4º do mesmo diploma: “*Interpretam-se restritivamente os negócios jurídicos sobre os direitos autorais*”.

De outro lado, o art. 129 da Lei n.º 11.196/2005 prescreve o seguinte:

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 n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

A constitucionalidade do referido dispositivo foi confirmada com a ADC n.º 66, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, cuja ementa é a seguinte:

EMENTA: AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. REGIME JURÍDICO FISCAL E PREVIDENCIÁRIO APLICÁVEL A PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS INTELLECTUAIS, INCLUINDO OS DE NATUREZA CIENTÍFICA, ARTÍSTICA E CULTURAL. COMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL. LIVRE INICIATIVA E VALORIZAÇÃO DO TRABALHO. LIBERDADE ECONÔMICA NA DEFINIÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A comprovação da existência de controvérsia judicial prevista no art. 14 da Lei n. 9.868/1999 demanda o cotejo de decisões judiciais antagônicas sobre a validade constitucional na norma legal. Precedentes. 2. É constitucional a norma inscrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005.

(ADC 66, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 21/12/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-053 DIVULG 18-03-2021 PUBLIC 19-03-2021).

Veja-se que o referido jugado firma o posicionamento da Corte Constitucional no sentido de que a referida norma é compatível com a Carta Maior, especialmente por dar concretude aos princípios da livre iniciativa e da liberdade econômica, sem oferecer riscos ou causar lesões aos princípios e normas referentes aos direitos laborais. Entretanto, vale dizer que o julgado não versa em momento algum sobre a possibilidade de que a atividade do atleta profissional, ou mesmo a exploração de seus direitos de imagem, possam ser interpretadas como de natureza científica, artística ou intelectual.

Veja-se que, no caso do Acórdão n.º 2403.002.722, de 10/09/2014, da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, foi decidido que a atividade do técnico e da comissão técnica de futebol, por ocupar-se majoritariamente da transmissão de conhecimentos específicos quanto às regras e funcionamento do referido esporte para os jogadores, poderia ser considerada de natureza intelectual para fins de aplicação do art. 129 da Lei em comento. Porém, este não é o caso dos autos, já que a atividade do atleta profissional não envolve a mesma característica intelectual, focando-se na prática do esporte.

Como destacado pelo relator, há precedente em que o STJ, de forma incidental, rechaçou a inclusão da atividade em questão entre aquelas mencionadas pelo art. 129 da Lei n.º 11.196/2005 (REsp 1.227.240). Igualmente, como consta do Acórdão n.º 2401-005.938, de

16/01/2019, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, a CF faz distinção explícita entre “cultura” e “desportos”.

Ainda que se alegue a pretensa desvinculação entre a atividade do atleta e a exploração de seus direitos de imagem, como se ator ou artista fosse, não assiste razão a tal argumento. É certo que a participação do contribuinte em trabalhos midiáticos ou de publicidade decorrem justamente da sua condição de jogador de futebol, e não de suposto ofício artístico, científico ou cultural. Assim, não há dúvidas quanto a impossibilidade de aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Já o art. 87-A da Lei Pelé prescreve que:

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).

Nesse ponto, estou de acordo com as seguintes observações do relator:

Entendo que aplicação do art. 87-A da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998 - Lei Pelé, não pode ser invocado para excluir a tributação da pessoa física. A uma, porque não se trata de norma tributária, mas de diploma legal destinado a regular o desporto; a duas, porque não pode contrariar o que dispõe o CTN, norma de natureza constitucional complementar, quanto à tributação da renda.

O CTN define renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Ora, a entender que os valores recebidos pelo atleta derivariam dos serviços profissionais prestados ao clube, estaríamos diante de rendimentos do trabalho; se, porém, se entendesse que os valores derivariam da exploração de sua imagem, estaríamos diante de rendimentos provenientes do capital. Em qualquer caso, **trata-se de renda**. Mesmo os valores pagos em razão da exposição da imagem do atleta de futebol são, a rigor, rendimentos da pessoa física de caráter personalíssimo, razão pela qual a intervenção de pessoas jurídicas não pode ser oposta à Fazenda Pública para redirecionar a obrigação tributária, como bem dispõe o art. 123 do CTN.

Pois bem, o CTN estabelece que o contribuinte do imposto de renda é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica, se a lei não atribuir essa condição a outrem. No presente caso, a despeito do aparato constituído para desviar a tributação, o titular da disponibilidade e único beneficiário dos rendimentos foi o profissional que exerceu a atividade pessoal ao clube contratante.

O lançamento, ao meu ver, não infringiu o art. 110 do CTN ou o Código Civil, pois os institutos que regem a relação contratual de que é parte a empresa permanecem em plena vigência. A empresa pode contratar, descontratar, mover ações judiciais, requerer direitos, cumprir deveres, enfim, exercer plenamente as garantias e privilégios legais que lhes são próprios. O lançamento tão-somente reclassificou os rendimentos recebidos pelo profissional para que fossem tributados da forma adequada, ou seja, como rendimentos de pessoa física.

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

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

Por fim, cito o seguintes julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais que sustentam a mesma posição adotada pelo relator:

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 nº 9202-007.322, de 25/10/2018, da 2ª Turma da CSRF).

Nesse sentido, acompanho o voto do relator neste ponto, de forma a indeferir o pedido formulado no recurso quanto ao cancelamento do lançamento.

2. Do *bis in idem* e da compensação de valores já recolhidos pela pessoa jurídica

A presente autuação não se caracteriza como *bis in idem*, na medida em que a fiscalização apenas deu o devido cumprimento à lei tributária aplicável, como exige o artigo 142 do CTN. Tendo em vista as observações acima, o fato gerador da obrigação ora cobrada foi a omissão de rendimentos que deveriam ter sido declarados pela pessoa física, e não pela pessoa jurídica.

Não se pode aqui admitir a pretensão de compensação dos valores recolhidos pela empresa à título de IRPJ. Como já abordado pela decisão recorrida, com respaldo no art. 74, § 12, I e II, alínea “a”, a titularidade do direito de compensação ou de restituição dos valores indevidamente recolhidos é exclusiva da pessoa jurídica, não podendo ser aproveitada pela pessoa física no âmbito dos presentes autos.

Além disso, o julgador administrativo nem ao menos tem a competência para apreciar tal questão:

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

Ano-calendário: 2000

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

São nulos os atos praticados com preterição do direito de defesa. Não há prejuízo à defesa se os fatos estão bem descritos e o contribuinte deles pode se defender.

NULIDADE. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

Não há nulidade se os critérios do lançamento são os mesmos adotados pela decisão recorrida.

DIREITOS DE IMAGEM. CESSÃO A TERCEIROS.

Os valores recebidos em face de contrato celebrado por pessoa física não correspondem a rendimentos de pessoa jurídica posteriormente constituída.

CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA PERSONALÍSSIMA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Os rendimentos decorrentes de serviços de natureza eminentemente pessoal, inclusive os relativos a cessão de direitos de imagem, devem ser tributados na pessoa física do efetivo prestador do serviço, sendo irrelevante a denominação que lhes seja atribuída ou a criação de pessoa jurídica visando alterar a definição legal do sujeito passivo.

LANÇAMENTO NA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS PAGAMENTOS EFETUADOS PELA PESSOA JURÍDICA. LIMITES DA LIDE. COMPETÊNCIA DO JULGADOR. LEGITIMIDADE ATIVA.

Descabe ao julgador administrativo a homologação ou autorização de compensação de tributos se o objeto da lide é o lançamento, e não a sua liquidação. Carece de legitimidade ativa a pessoa física para pleitear o indébito de tributos pagos por pessoa jurídica que possua personalidade própria.

(Acórdão nº 2301-006.578 – 2ª Seção de Julgamento/ 3ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária, de 10 de outubro de 2019).

Dessa forma, não há como acolher o pedido aduzido.

Conclusão.

Diante do exposto, voto por julgar improcedente o recurso voluntário, mantendo integralmente o lançamento formalizado por meio do Auto de Infração vinculado ao MPF nº 0812200/00107/11.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle