



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 18470.728514/2014-66  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-007.322 – 2ª Turma  
**Sessão de** 25 de outubro de 2018  
**Matéria** IRPF - Cessão de direito de imagem  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** DARIO LEONARDO CONCA

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que não conheceram do recurso, e a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que conheceu parcialmente do recurso. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Ana Paula Fernandes. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

Assinatura digital  
Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente.

Assinatura digital  
Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício)

## Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 2201-003.748, proferido na sessão de 05 de julho de 2017, assim ementado:

### *IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF*

*Exercício: 2011, 2012*

### *DIREITO DE IMAGEM. ASPECTO PATRIMONIAL. POSSIBILIDADE DE CESSÃO*

*O direito à imagem decorre do direito à personalidade, esse sim, intransmissível e irrenunciável. Já aquele, o direito de imagem, direito decorrente do direito de personalidade, pode em seu aspecto positivo, patrimonial ser transmitido, explorado por pessoa jurídica constituída para este fim.*

### *RENDIMENTOS DO EXTERIOR. CHINA.*

*Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.*

A decisão foi assim registrada:

*Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo que dava provimento parcial e Dione Jesabel Wasilewski, Daniel Melo Mendes Bezerra e José Alfredo Duarte Filho, que davam provimento parcial em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.*

O recurso visava discutir as seguintes matérias: a) incidência de IRPF sobre valores pagos a título de cessão do direito de imagem; b) condição de residente no Brasil, relativamente aos rendimentos oriundos do exterior.

Em exame preliminar de admissibilidade, a Presidente da Segunda Câmara, da Segunda Seção do CARF deu seguimento ao apelo apenas quanto quanto à matéria a) incidência de IRPF sobre valores pagos a título de cessão do direito de imagem.

Em suas razões recursais a Fazenda Nacional aduz, em síntese,

- que os art. 87-A, da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, incluído pela Lei nº 12.395, de 16 de março de 2011, que estabelece que 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”, somente pode ser aplicado após a sua vigência, ou seja, a partir de 17 de março de 2011, data em que a lei foi publicada no Diário Oficial da União.

- que o mesmo ocorre com o art. 980-A, § 5º, do Código Civil, incluído pela Lei nº 12.441, de 11 de julho de 2011, que permitiu “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.”

- que esse dispositivo entrou em vigor no dia 9 de janeiro de 2012, ou seja, 180 dias após a sua publicação, conforme determinava o art. 3º da Lei nº 12.441, de 11 de julho de 2011;

- que no caso dos autos, o lançamento é relativo aos anos-calendário 2010 e 2011, e portanto, caso se entendam aplicáveis esses dispositivos legais, de forma alguma eles incidiriam sobre os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2010 e parte do ano-calendário 2011;

- que tais dispositivos não podem ser aplicados retroativamente, tendo em vista que, além de a Constituição afirmar que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” (art. 5º, XXXVI), a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro afirma que a “lei em vigor terá efeito imediato e geral” (art. 6º)

- que, além do mais, não se trata de lei “**expressamente**” interpretativa, conforme exigência do art. 106, II, “a”, do CTN, para que uma legislação seja aplicável a fatos pretéritos;

- que em relação à aplicação retroativa de dispositivo que altera o regime de tributação das pessoas físicas pela prestação de serviços personalíssimos, já decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, tem eficácia prospectiva;

- que em relação especificamente ao art. 980-A, § 5º, do Código Civil, outro motivo que afasta a sua aplicabilidade no caso concreto é que o dispositivo é relativo à “empresa individual de responsabilidade limitada”, e não às pessoas jurídicas em geral, ou seja, o dispositivo permitiu a “cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz” para a empresa individual, e não para qualquer pessoa jurídica.

- que se trata, portanto, de regra aplicável exclusivamente à EIRELI, justamente por ser pessoa jurídica formada exclusivamente pelo detentor do direito de imagem

explorado, constituindo-se em regra excepcional no que diz respeito à titularidade da remuneração da cessão de direito de imagem;

- que tal limitação tem sentido, pois compatibiliza a possibilidade de exercício de atividade empresarial de natureza personalíssima com a limitação da responsabilidade do empresário individual, inaugurada com a edição da Lei nº 12.441, de 2011, e antes desse diploma normativo, a responsabilidade era ilimitada;

- que no caso, o empresário continuará executando as tarefas pessoalmente, porém, agora, com a sua responsabilidade limitada ao capital social. Esse dispositivo, portanto, tem finalidade unicamente civilista, não fazendo qualquer referência à sujeição passiva tributária, que, inclusive, exige lei complementar para tanto, conforme estabelece o art. 146, III, “a”, da Constituição.

- que quanto à aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005 à cessão de direitos de uso de imagem efetuada pelo contribuinte à pessoa jurídica da qual é sócio, o dispositivo referente à prestação de serviços de **intelectuais**, inclusive de natureza científica, artística ou cultural, o que não é o caso da cessão de direitos de imagem;

- que o texto da norma e as definições apresentadas acima demonstram claramente que a atividade relativa à cessão do direito de imagem não foi acolhida no rol dos serviços albergados pelo art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005.

- que é questionável, inclusive, se a própria cessão de direitos de imagem é serviço, inclusive os tribunais de segundo grau vêm afastando a incidência de ISS sobre a cessão de direitos de imagem sob a justificativa de não ser serviço;

- que, afastada a aplicabilidade do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, há muito se consolidou no contencioso administrativo fiscal federal o entendimento de que é a pessoa física a única titular dos rendimentos da exploração deste direito personalíssimo.

- que apesar de os direitos da personalidade poderem ser explorados economicamente, eles somente o podem por meio da pessoa física titular de tal direito, tendo em vista a limitação prevista no art. 11 do Código Civil;

- que, conforme salientou a DRJ, “Por se tratar, desse modo, de um direito personalíssimo, o direito de imagem não pode ser transmitido a outra pessoa, de modo que a esta é vedado negociá-lo posteriormente como se titular desse direito fosse. Conquanto inalienável, nada impede a sua exploração comercial. O proveito econômico decorrente da exposição da imagem, todavia, sempre será do seu titular, pois apenas este pode licenciar o uso de sua imagem.”

- que “o trabalho prestado pelo contribuinte é exercido de forma individual e personalíssima, e, assim, é um direito personalíssimo, pois qualquer sócio, ou funcionário empregado da empresa, mesmo que não houvesse vedação contratual estipulada pelo contratante, não poderia exercer, ou não desempenharia com a mesma qualificação, o trabalho feito, sujeitando-se, assim, seus rendimentos à legislação aplicável à pessoa física.”

- que, portanto, o critério de identificação do sujeito passivo independe da vontade dos contratantes, pois o art. 121, I, do CTN, estabelece que contribuinte é aquele que tem relação direta com o fato gerador.

---

- que o proveito econômico foi auferido exclusivamente pela pessoa do atleta, que tem relação direta com a obtenção do rendimento decorrente da disposição de sua imagem, o que torna indiscutível ser ele o contribuinte.

- que os contratos privados firmados entre a “cedente” (DLC) dos direitos de imagem e as cessionárias não têm o condão de modificar o sujeito passivo da relação obrigacional tributária.

- que além do mais, a remuneração somente seria paga em função de compromissos assumidos pela pessoa física, de modo que a pessoa jurídica não teria como cumpri-los sem a participação pessoal e exclusiva do referido sócio e atleta.

- que, considerando-se que o proveito econômico do negócio foi auferido diretamente pela pessoa física, somente ela pode ser sujeito da relação jurídico-tributária.

- que, conforme afirmado pelo próprio contribuinte, “o contrato firmado com a São Paulo Alpargatas foi o único celebrado entre as partes, não havendo outro definitivo a ser apresentado, apesar do termo preliminar” (e-fl. 118).

- que o próprio contrato preliminar, além de vedar a transferência dos direitos, foi definitivo, não havendo que se falar, portanto, em auferimento de renda pela pessoa jurídica, que sequer era detentora de qualquer direito.

- que mesmo que o contribuinte, em violação ao contrato, transferisse tais valores recebidos, o fato é que ele primeiramente teria que receber tais valores e posteriormente repassá-los à pessoa jurídica, sem necessariamente recebê-los materialmente, mas apenas juridicamente.

- que não se transfere algo de que não se seja titular ou de que não se tenha disponibilidade.

- que sobre a descon sideração dos contratos de cessão de direito, o contrato com a São Paulo Alpargatas foi firmado diretamente pelo próprio contribuinte, não havendo que se falar, portanto, em descon sideração do contrato.

- que há sim base legal para o lançamento efetuado diretamente na pessoa física, pois, nos termos do art. 142 do CTN, compete à autoridade fiscal identificar o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, *verbis*:

- que sujeito passivo, na qualidade de contribuinte, é aquele que tem “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (CTN, art. 121, § único, I).

- que as convenções particulares, salvo expressa previsão legal, não podem ser opostas contra o Fisco, conforme estabelece o art. 123 do CTN;

- que compete à autoridade fiscal identificar o sujeito passivo da obrigação tributária, independentemente das convenções particulares firmadas com a finalidade de alterar essa sujeição passiva.

- que não se trata, efetivamente, de desconsideração da personalidade jurídica, mas sim identificação pura e simples de que o contribuinte não é a pessoa jurídica, mas sim a pessoa física.

- que haveria desconsideração caso a Fiscalização, após reconhecer a legitimidade da pessoa jurídica para figurar no pólo passivo da obrigação jurídico-tributária, transpusesse essa personalidade para atingir diretamente o contribuinte, o que não ocorreu no caso.

- que não consta dos autos o documento que comprove a transferência ou cessão dos direitos econômicos do atleta para a pessoa jurídica da qual faz parte, sendo que, originariamente esses direitos pertencem a própria pessoa física.

- que no instrumento particular (e-fls. 574 a 581) de cessão de direitos econômicos (do atleta) pertencentes à DLC para a Unimed Rio não há comprovação de assinatura do atleta ou da data do negócio, tampouco foi efetivado o registro público do contrato, para que pudesse gerar direitos perante terceiros, conforme exige a legislação.

- que não cumprindo o instrumento particular os pressupostos legais, não há como se afastar a tributação relativa aos direitos econômicos do atleta que, para todos os efeitos legais, permanecem na sua esfera jurídica.

Cientificado do Acórdão Recorrido, do Recurso Especial da Procuradoria e do Despacho que lhe deu seguimento em 26/02/2018, o Contribuinte apresentou, tempestivamente, as contrarrazões de fls. 877 a 937, no qual aduz, em síntese:

- que o licenciamento do direito de uso da imagem do recorrido, que não se confunde com os serviços de jogador de futebol, foi explorado pela DLC, empresa do qual o recorrido é sócio e que tem legitimidade para fazê-lo, conforme seu contrato social;

- que a Fiscalização, a decisão de primeira instância e o acórdão recorrido reconheceram a diferença existente entre os serviços de atleta e a cessão do direito de uso da imagem do recorrido. E nem mesmo poderia ser diferente, já que o artigo 87-A da Lei nº 9.615, de 24/03/1998, incluído pela Lei nº 12.395, de 16/03/2011, que trata das normas gerais sobre desporto (também conhecida como “Lei Pelé”) estabelece expressamente que “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”;

- que, inclusive, a autuação fiscal teve por fundamento o artigo 45 do Regulamento do Imposto de Renda (“RIR/99”), que trata de hipóteses de tributação de “rendimentos do trabalho não-assalariado”.

- que o recorrido, por ser um jogador de futebol de prestígio internacional, tem efetivamente uma imagem com valor comercial a ser explorada, ao contrário de jogadores em início de carreira e/ou que sejam pouco conhecidos pelo grande público. Mesmo após o recorrido se aposentar (e, portanto, deixar de prestar serviços de jogador de futebol), o licenciamento de uso de sua imagem pode continuar sendo explorado (e tem potencial comercial para tanto), o que confirma a distinção de ambas as atividades.

- que o que a Fiscalização questionou na autuação foi a possibilidade de o direito de uso de imagem de determinada pessoa física ser por ela atribuído a uma pessoa jurídica, que irá posteriormente explorá-lo no mercado nacional e internacional e receber os rendimentos decorrentes dessa exploração.

- que o acórdão recorrido e o paradigma deram interpretação idêntica às normas aplicáveis, divergindo apenas quanto à interpretação dos fatos e negócios em cada caso;

- que no caso do paradigma, sustentou-se, com base na análise dos fatos constantes do processo, que a constituição de pessoa jurídica do atleta e a cessão dos direitos de uso de imagem não representariam a realidade dos fatos e de que teria havido simulação com a intenção de mascarar os reais rendimentos auferidos pelo atleta em razão do seu vínculo empregatício com o clube;

que os valores recebidos pela pessoa jurídica a título de direito de uso de imagem configurariam, na realidade, uma complementação do salário do jogador e, portanto, teriam natureza salarial;

- que a constatação de eventual simulação ou descaracterização da natureza jurídica de valores recebidos a título de cessão de direitos de uso de imagem depende, necessariamente, de uma análise casuística;

- que no caso do acórdão recorrido, a análise da admissibilidade dos embargos interpostos pela Fazenda Nacional foi clara ao afirmar que o Redator deu interpretação de que não teria havido simulação ou fraude;

- que a CSRF é categórica ao rechaçar o conhecimento de Recursos Especiais que abordem supostas divergências jurisprudenciais sem as correspondentes similitudes fáticas;

- que o Auto de Infração jamais considerou que os valores recebidos de DLC representariam uma contraprestação por rendimentos de trabalho assalariado, como no paradigma;

- que o próprio auto de infração é expresso ao afirmar que os valores exigidos se referiam a rendimentos do que trabalho sem vínculo empregatício e que a infração estaria embasada na suposta omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica decorrentes de direito de imagem e patrocínio;

- que a base legal do auto de infração foi o art. 45 do Regulamento do Imposto de Renda, que trata de rendimentos do trabalho não assalariado, e não no art. 43, que trata dos rendimentos do trabalho assalariado;

- que, ainda que se reconheça a divergência, o entendimento adotado no paradigma jamais poderá ser aplicado no caso em exame, sob pena de alterar as bases do lançamento;

- que nunca houve por parte da Fiscalização qualquer menção expressa quanto à ocorrência de simulação ou fraude, inclusive a multa de ofício exigida pela Fiscalização foi de 75%;

- que por conta das bases e fundamentos legais do auto, jamais poderá se conceber que os tribunais julgadores administrativos venham a sustentar, para fins de manutenção do crédito tributário, que os valores ora em discussão deveriam ser tributados na pessoa física por conta de decorrerem de contratos simulados e terem a natureza de salário.

- que ao contrário do que afirma a Fazenda Nacional, o artigo 11 do CC não veda a possibilidade de o direito de uso da imagem, em seu aspecto patrimonial, ser cedido (autorizado) a terceiros, inclusive a pessoas jurídicas para fins de posterior exploração econômica, estando essa possibilidade expressamente reconhecida pela jurisprudência, doutrina e pelo ordenamento jurídico brasileiro.

- que o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), ao examinar caso envolvendo o direito de imagem, esclareceu que ele reveste-se de duplo conteúdo: (i) o primeiro, de aspecto moral, que está intrinsecamente ligado ao direito da personalidade; e (ii) o segundo, de aspecto patrimonial, que decorre do fato de o referido direito ter um valor no mundo real, podendo ser explorado economicamente;

- que é certo que o direito de imagem não pode ser transmitido a terceiros por completo, até mesmo porque ele está intrinsecamente ligado à personalidade da pessoa e dela é indissociável; contudo, diferentemente do que sustenta a Fazenda Nacional, o direito ao uso da imagem, por ter natureza patrimonial, pode sim ser cedido (autorizado o uso) a terceiros, inclusive a pessoa jurídica, que poderá explorá-lo economicamente conforme condições previamente estabelecidas entre as partes.

- que diferentemente do que alega a Fazenda Nacional, o artigo 11 do CC não veda que o direito patrimonial de uso de imagem de pessoas físicas seja cedido (autorizado) a terceiros, inclusive a pessoas jurídicas, para fins de posterior exploração econômica.

- que como já demonstrado no curso dos processos, o artigo 980-A, § 5º, do próprio CC, com a redação dada pela Lei nº 12.441, de 11/07/2011, ao dispor sobre EIRELI, prevê de forma clara e expressa a possibilidade de o seu titular (pessoa física) ceder (autorizar) a ela (pessoa jurídica) o direito patrimonial de uso de sua imagem, nome, marca ou voz, podendo a EIRELI explorá-lo economicamente e receber os respectivos rendimentos;

- que o próprio CC deixa clara a possibilidade de o direito patrimonial de uso de imagem de pessoa física ser atribuído a uma pessoa jurídica, passando ela a ser a efetiva titular das receitas advindas da exploração econômica do referido direito.

- que quanto ao disposto no art. 980-A do CC, a Fazenda Nacional afirma que tal dispositivo somente teria entrado em vigor em 09.01.2012 e que, por serem os lançamentos referentes a 2010 e 2011, tal artigo não seria aplicável à hipótese dos autos.

- que em nenhum momento o recorrido afirmou que a DLC seria uma EIRELI e que, portanto estaria submetida ao art. 980-A do CC; que o que se pretendeu demonstrar ao longo do processo é que a tese levantada pela Fiscalização (e agora pela recorrente) de que os direitos de imagem, por serem intransmissíveis, jamais poderiam ser explorados por pessoa jurídica, contraria a própria lógica do artigo 980-A, § 5º, do CC; que fosse o direito de imagem, no seu aspecto patrimonial, intransmissível, o referido dispositivo careceria de qualquer fundamento constitucional (base dos direitos personalíssimos).

- que em suma, o direito patrimonial de uso de imagem de pessoa física pode, sim, ser por ela atribuído a quaisquer pessoas jurídicas, que poderão posteriormente explorá-lo economicamente. O aspecto patrimonial do direito personalíssimo não precisa ser explorado apenas e necessariamente pelo titular original desse direito.

- que essa assertiva, inclusive, foi confirmada pelo artigo 8º da Medida Provisória (“MP”) nº 690, de 31/08/2015, que, ao introduzir certos parágrafos aos artigos 25, 27 e 29 da Lei nº 9.430, de 1996, alterou as regras de tributação das receitas advindas da

exploração de direitos de uso de imagem por pessoas jurídicas que optaram por ser tributadas com base no regime do lucro presumido. De acordo com a referida MP, tais receitas passariam a ser integralmente adicionadas à base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, sem nenhuma aplicação dos percentuais de presunção previstos em lei.

- que apesar de o mencionado dispositivo não ter sido convertido em lei, é inconteste que o próprio Poder Executivo, ao pretender aumentar a carga tributária dos contribuintes que optaram por ser tributados com base no regime do lucro presumido, reconheceu a possibilidade de pessoas jurídicas explorarem direitos patrimoniais de uso de imagem, nome, marca ou voz de seus titulares ou sócios. Vale transcrever parte da Exposição de Motivos da referida MP;

- que por outro lado, o fato de os contratos de autorização do direito de uso de imagem firmados por DLC envolverem obrigação de natureza personalíssima por parte de um de seus sócios não é suficiente para deslocar os rendimentos de DLC para o recorrido, conforme entendeu a Fiscalização.

- que a legislação tributária, inclusive, há muito prevê a possibilidade e a licitude de prestação de serviços de natureza estritamente pessoal por pessoas jurídicas.

- que conforme já demonstrado pelo recorrido, desde 1947, a legislação reconhece expressamente a autonomia das pessoas jurídicas organizadas para prestar serviços profissionais em relação a seus sócios (Lei nº 154, de 25/11/1947); que quando o legislador pretendeu que a receita auferida pelas sociedades profissionais fosse imputada aos sócios, editou regra específica: o artigo 2º do Decreto-lei (“DL”) nº 2.397, de 21/12/1987, mas esse dispositivo foi expressamente revogado pelo artigo 55 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996. Ou seja, com exceção do período em que vigorou o artigo 2º do DL nº 2.397/87, os sistemas de tributação aplicáveis ao sócio e à pessoa jurídica sempre foram distintos e preservaram a autonomia das pessoas jurídicas em relação a seus sócios.

- que a par da legislação já citada, a possibilidade e a licitude da prestação de serviços pessoais por pessoas jurídicas constam da antiga legislação do Imposto sobre Serviços (artigo 9º, § 3º, do DL nº 406, de 31/12/1968), da COFINS (artigo 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991), do SIMPLES NACIONAL (artigo 17, inciso XI, da Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006; dispositivo equivalente ao artigo 9º, inciso XIII, da Lei nº 9.317, de 05/12/1996, que tratava anteriormente do referido regime) e da Contribuição Previdenciária (artigo 120 da Instrução Normativa nº 971, de 13/11/2009).

- que também o artigo 647 do Regulamento do Imposto de Renda - “RIR/99” (Decreto nº 3.000, de 26/03/1999), que prevê a incidência do Imposto de Renda na Fonte (“IRF”) sobre pagamentos efetuados por uma pessoa jurídica a outra pessoa jurídica, em contraprestação a serviços de natureza pessoal, como, exemplificativamente, os de medicina, à exceção dos prestados em hospitais e locais assemelhados.

- que conforme demonstrado nos autos, a possibilidade de serviço de caráter personalíssimo do sócio ser prestado por pessoa jurídica da qual participa e as receitas daí advindas serem nela (pessoa jurídica) tributadas foi expressa e definitivamente admitida com o advento do artigo 129, da Lei nº 11.196, de 21/11/2005;

- que o referido dispositivo tornou inconteste que rendimentos decorrentes de serviços personalíssimos prestados por sócios devem ser tributados de acordo com a legislação

aplicável às pessoas jurídicas, salvo quando ficar caracterizada hipótese prevista no artigo 50 do CC (o que não ocorreu no presente caso);

- que ainda que se pudesse afirmar que a autorização de direito de uso de imagem não estaria abrangida pelo artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, o que se admite apenas por absurdo, não há razão para se concluir que apenas os serviços personalíssimos de caráter intelectual poderiam ser prestados por meio de pessoa jurídica, na realidade, o referido dispositivo apenas evidenciou o que é permitido pela legislação tributária, conforme amplamente demonstrado pelo recorrido mais acima.

- que a CSRF já consignou que, com o advento do art. 129 da Lei nº 11.196/05, passou a ser possível a tributação de valores decorrentes de relações jurídicas personalíssimas como prestação de serviços de sociedade. O caso baixo transcrito também se tratava de cessão de uso de imagem de atleta (seu desfecho acabou sendo desfavorável, apenas em razão de os fatos geradores serem anteriores à Lei 11.196/05);

- que ainda, que a "Justificação" apresentada pelo Poder Legislativo para a inclusão do referido dispositivo ao Projeto de Lei de Conversão da MP nº 252/2005 é expressa ao afirmar que o seu objetivo foi apenas o de interpretar a legislação, esclarecendo eventuais controvérsias sobre o tema.

- que no presente caso, é incontroverso que a autuação não atribuiu natureza salarial aos valores recebidos por DLC. Se há, de um lado, precedentes do Tribunal Superior do Trabalho ("TST") – e também do CARF - concluindo que, em casos de fraude, os valores pagos a título de cessão de direito de uso de imagem de atletas integram o seu salário; há, de outro, precedentes que mantiveram entendimento em sentido contrário, quando a fraude não fica caracterizada. Confira-se, exemplificativamente, a ementa do Recurso de Revista nº 164100-31.2009.5.12.0055, julgado pela 7ª Turma do TST, em 04/09/2013, de que foi relatora a Ministra Delaíde Miranda Arantes;

- que ainda não há lei que preveja hipóteses específicas de desconsideração ou requalificação, para fins de incidência de tributos, de atos e negócios jurídicos lícitos, como é o caso dos contratos celebrados por DLC;

- que o Fisco também não poderia invocar a aplicação do artigo 50 do CC para desconsiderar os efeitos dos contratos firmados por DLC, pois o referido dispositivo legal prevê a necessidade de uma prévia autorização judicial para que seja possível estender os efeitos de determinadas relações firmadas por pessoas jurídicas aos bens particulares de seus administradores ou sócios, o que não ocorreu no presente caso;

- que também por esses motivos, não podem os contratos celebrados por DLC ser desconsiderados pela Fiscalização, com a conseqüente imputação dos rendimentos dele decorrentes ao RECORRIDO.

- que na possibilidade de se entender pela reforma do v. acórdão (na parte em que admitido o Recurso Especial), embora a Fiscalização fundamente o AUTO como se todo o crédito tributário nele consignado recaísse sobre rendimentos pagos pela cessão de direito de uso de imagem do recorrido, parte dos pagamentos efetuados pela UNIMED que foram computados na base de cálculo da autuação refere-se à contraprestação paga à DLC pela cessão definitiva da totalidade dos direitos econômicos de atleta que a referida empresa (DLC) detinha, e não do direito de imagem.

- que os direitos econômicos cedidos pela DLC à UNIMED não estão diretamente vinculados ao recorrido e nem decorrem de um direito personalíssimo a ele atribuível, razão pela qual os motivos alegados pela Fiscalização para fundamentar o AUTO sequer poderiam ser invocados para embasar a exigência de IRPF sobre os valores recebidos a esse título por DLC;

- que conforme se verifica no contrato mencionado, os valores recebidos por DLC por meio das notas fiscais nºs 11, 15, 19, 21 e 24 referem-se exclusivamente à cessão, à UNIMED, do percentual de 20% dos direitos econômicos de atleta que lhe haviam sido anteriormente cedidos pelo Fluminense (titular originário dos referidos direitos), e não pelo recorrido.

- que os valores recebidos por DLC não decorrem de qualquer direito ou obrigação personalíssimos supostamente atribuíveis ao recorrido, mas sim à cessão de um direito cuja titularidade originária era do Fluminense e que poderia ser livremente negociado com qualquer investidor.

- que, caso mantida a autuação nesta parte, seria exigível do Recorrido apenas a diferença de IRPF apurado após a dedução dos tributos já pagos por DLC conforme jurisprudência do CARF;

- que descabe a incidência de juros sobre a multa de ofício;

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

O recurso foi interposto tempestivamente. Quanto aos demais pressupostos de admissibilidade, ante as alegações do Contribuinte em sede de contrarrazões, examino detidamente a matéria.

Antes, delimito a matéria devolvida a este Colegiado.

A autuação objeto do processo compreendia três imputações: omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, nos anos 2010 e 2011; omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior, no ano 2011; multa por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, no ano 2011.

O acórdão recorrido deu provimento integral ao recurso voluntário.

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial em relação a duas matéria: a) incidência de IRPF sobre valores pagos a título de cessão do direito de imagem; e b) condição de residente no Brasil, relativamente ao rendimentos oriundos do exterior.

O recurso teve seguimento apenas com relação à primeira matéria: incidência de IRPF sobre valores pagos a título de cessão do direito de imagem, o que, em princípio

compreenderia tantos os recursos recebidos no Brasil como aqueles recebidos de fonte no exterior (China), a título de direito de imagem.

Quanto a esta última parcela, todavia, o acórdão recorrido decidiu pela improcedência da autuação independentemente de se tratar ou não de rendimentos do trabalho, sob o fundamento de que o contribuinte não seria residente no Brasil. A seguir excerto do voto condutor do julgado (voto vencido) em que tal conclusão fica clara:

*Assim, sejam os rendimentos decorrentes ou não de vínculo empregatício, considerando que o Acordo para evitar bi-tributação celebrado entre o Brasil e a China revoga ou modifica a legislação interna, entendo que merece acolhida o pleito recursal, pois há que se reconhecer a condição de residente na China no curso do contrato celebrado, o que afasta a tributação no Brasil dos rendimentos oriundos do exterior.*

Portanto, embora a autuação referente aos rendimentos recebidos de fonte no exterior também compreenda a matéria envolvendo a cessão de direito de imagem, o não conhecimento do recurso quanto à tributação dos rendimentos de fontes recebidas do exterior impede sua apreciação, tornando definitiva a decisão *a quo* nesta parte.

Assim, o exame por esta Turma da matéria “incidência de IRPF sobre valores pagos a título de cessão do direito de imagem” refere-se apenas à parcela recebida de fonte no Brasil.

Pois bem, alega o Contribuinte que o acórdão recorrido e o paradigma deram interpretação idêntica às normas aplicáveis, divergindo apenas quanto à interpretação dos fatos e negócios em cada caso.

Tal alegação não procede. Em ambos os casos, os contribuinte, atletas de futebol, firmaram contratos com seus respectivos clubes e, paralelamente, através de empresas das quais cada um dos atletas é sócio, firmou-se contrato com outra empresa, coincidentemente, nos dois casos, a UNIMED, pela qual cediam o direito de imagem. Em ambos os casos a autuação ressaltou a impossibilidade de cessão dos direitos de imagem para exploração por terceiro, ante a natureza personalíssima do objeto. Nesse sentido, transcrevo o seguinte excerto do relatório fiscal do Paradigma:

*19. O direito à imagem constitui direito personalíssimo, indisponível e intransmissível, protegido pela Constituição Federal no art. 5º, incisos V, X e XXVIII, 'a'. Como tal, não pode ser alienado e apenas seu titular pode dele fruir e dispor.*

No mesmo sentido é o Termo de Verificação Fiscal da autuação no recorrido:

*Ocorre que, conforme preceitua o artigo 11 do Código Civil, o direito à imagem, por ser vertente do direito da personalidade, é personalíssimo e, apesar de passível de exploração, tem como característica a sua intransmissibilidade, de modo que a pessoa detentora da licença de uso de imagem, no presente caso o jogador, está impedida de transmitir esse direito à pessoa jurídica.*

Em ambos os casos, ainda, se atribuiu à pessoa física do atleta, como rendimentos tributáveis na pessoa física, os valores pagos às empresas das quais os respectivos atletas eram sócios, a título de cessão de direito de imagem.

As situações fáticas enfrentadas pelos acórdãos recorrido e paradigma, portanto, são absolutamente idênticas.

Os acórdãos recorrido e paradigma, contudo, ofereceram interpretações divergentes. No caso do recorrido, entendeu-se como legítima a transmissão do direito de imagem, afastando-se a tributação na pessoa física; no caso do paradigma se manteve a tributação como rendimento da pessoa física.

É certo que no caso do paradigma o voto condutor do julgado abraçou o entendimento de que é possível, em tese, a transmissão dos direitos de imagem para exploração econômica por terceiro, mas concluiu que, nas circunstâncias do caso analisado, os pagamentos feitos a título de cessão de direito de imagem tinham natureza remuneratória.

Isso, contudo, não desqualifica o dissídio jurisprudencial, o qual foi apresentado pela Recorrente nos seguintes termos:

*"As situações fáticas analisadas são exatamente as mesmas, inclusive, envolvendo Unimed Rio, Fluminense Football Club e os mesmos anos-calendário. Contudo, acórdãos, recorrido e paradigma, chegaram a conclusões divergentes. O primeiro cancelou o lançamento defendendo que a pessoa jurídica poderia explorar o direito de imagem do atleta. O segundo manteve a autuação sustentando que esse tipo de contrato de imagem tem natureza remuneratória, vez que vinculado à relação de emprego. "*

Concluo, portanto, que restam preenchidos os pressupostos de admissibilidade do recurso, do qual, portanto, conheço.

Quanto ao mérito, conforme descrição dos fatos pelo Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 412 a 441) o lançamento refere-se a valores pagos pela Unimed à empresa Dario L. Conca Empreendimentos Desportivos Ltda. a título de contraprestação pelo uso direito de imagem. Observou o relatório fiscal que o Contribuinte firmou com o Clube de Futebol Fluminense, no período de 09/01/2009 a 01/07/2011, contrato de trabalho pelo qual recebeu deste R\$ 592.217,95, em 2010 e R\$ 774.699,63, em 2011, valores estes que foram devidamente declarados como rendimentos tributáveis; que paralelamente a este contrato foi firmado contrato entre a empresa Dario L. Conca Empreendimentos Desportivos Ltda. e a Unimed Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda, então patrocinadora do clube Fluminense, que pagou à primeira, no ano de 2010, R\$ 2.450.000,00, e, em 2011, R\$ 3.210.000,00. A empresa Dario L. Conca Empreendimentos Desportivos Ltda, por sua vez, pagou ao Contribuinte valores a título de distribuição de lucros os quais foram por este declarados como isentos.

Entendeu a autoridade lançadora que os direitos de imagem não poderiam ter sido cedidos para a empresa Dario L. Conca Empreendimentos Desportivos Ltda. e que esta operação foi realizada apenas para que o contribuinte pudesse desfrutar de uma tributação mais favorecida.

Sobre a cessão do direito de imagem, convém distinguir duas situações que embora bem diferentes, são muitas vezes referidas indistintamente como cessão de direito de imagem: uma é a cessão do direito de uso da imagem (para fins publicitários, por exemplo) mediante remuneração ao seu titular; a outra é a cessão dos direitos de exploração econômica

(comercialização) da imagem de uma pessoa por outra pessoa, física ou jurídica. Quanto à primeira, não há controvérsia. O que se discute é a possibilidade jurídica da segunda situação.

Embora evidente, convém lembrar que no ordenamento jurídico tributário brasileiro não existe um imposto de renda das pessoas físicas e um outro imposto de renda das pessoas jurídicas, mas um único Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, cujos contornos do fato gerador está assim definido no art. 43 do CTN, *verbis*:

*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;*

*II — de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior".*

Ninguém desconhece, também, que esse imposto pode ter contribuintes pessoas físicas ou pessoas jurídicas, diferindo um do outro, também, pela forma de apuração do imposto. A questão é definir quando o contribuinte do imposto deve ser uma pessoa física ou uma pessoa jurídica, ou, mais especificamente, quando a tributação deve ser dá pelas regras aplicáveis às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, e tal definição deve ser buscada na materialidade do fato gerador e na legislação específica do tributo.

É assente na doutrina que os critérios de identificação do sujeito passivo estão presentes na própria descrição da hipótese de incidência. Contribuinte do imposto é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, na dicção do art. 121 do CTN. O próprio CTN, no seu art. 45, coerentemente com o critério acima referido, assim define o contribuinte do Imposto de Renda, *verbis*:

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

Esses parâmetros delimitam as possibilidades do legislador ordinário na definição do sujeito passivo da obrigação tributária e na forma de apuração do imposto, nas variadas situações possíveis de ocorrer no mundo real. A identificação do contribuinte do imposto, portanto, não é uma questão de escolha, quer do Fisco, quer do contribuinte.

Um exame da legislação do Imposto de Renda, já desde o Decreto-Lei n° 5.844, de 1943, demonstra, com clareza, que esta tem, sistemática e coerentemente, feito distinção entre as situações em que o contribuinte do imposto será uma pessoa física e aquelas em que será uma pessoa jurídica, levando em conta, precisamente, a natureza da renda auferida, bem como a posse dos bens produtores da renda.

O Decreto-Lei n° 5.844, de 1943 fazia claramente essa distinção, ao definir os rendimentos tributáveis pelas pessoas físicas, classificadas por cédulas, dentre as quais merece destaque, pela sua pertinência com a matéria ora tratada, a cédula “d” referida no artigo 6°. Confira-se:

*Art. 6° Na cédula "D" serão classificados os rendimentos não compreendidos nas outras cédulas, tais como:*

- a) honorários do livre exercício da profissão de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, contador e de outras que se lhes possam assemelhar. (Redação dada pela Lei nº 154, de 1947).
- b) proventos de profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais;
- c) remunerações dos agentes, representantes e outras pessoas que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria;
- d) emolumentos e custas dos serventuários de justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e Outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;
- e) corretagens e comissões dos corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos;
- f) O lucros da exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções;
- g) ganhos da exploração de patentes e invenção, processos ou fórmulas de fabricação, quando o possuído auferir lucros sem as explorar diretamente (redação dada pela Lei nº 154, de 1947);
- h) (Suprimido pela Lei nº 154, de 1947).

Já a tributação da pessoa jurídica ficou assim definida no artigo 27:

*Art. 27 As pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil, que tiverem lucros apurados de acordo com este decreto-lei, são contribuintes do imposto de renda, sejam quais forem os seus fins e nacionalidade.*

*§ 1º Ficam equiparadas às pessoas jurídicas, para efeito deste decreto-lei, as firmas individuais e os que praticarem, habitual e profissionalmente, em seu próprio nome, operações de natureza civil ou comercial com o fim especulativo de lucro.*

*§ 2º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não".*

Assim, as atividades de natureza civil ou comercial praticadas com o fim especulativo de lucro, por firmas ou sociedades, "registradas ou não", ou mesmo por pessoas físicas ou por firmas individuais, devem ser tributadas como pessoa jurídica; já os salários, honorários do livre exercício de profissões, proventos de ocupações ou prestação de serviços não comerciais devem ser tributados como rendimentos de pessoas físicas.

Com isso, a legislação claramente adota, como critério de identificação do contribuinte, no que se refere a ser este uma pessoa física ou uma pessoa jurídica, a natureza da renda. Isto é, os lucros, entendidos estes como produto da atividade comercial e/ou

especulativa, são tributados como imposto de renda de pessoas jurídicas; os rendimentos decorrentes do trabalho pessoal são tributados como rendimentos de pessoas físicas.

De tudo o que foi acima exposto, podemos concluir que são contribuintes do imposto de renda como pessoas jurídicas as firmas individuais e as sociedades, inclusive as sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas, registradas ou não, que obtiverem renda produzida pelo exercício de atividade civil ou comercial com o objetivo especulativo de lucro ou, no caso das sociedades civis, em decorrência do exercício regular da profissão regulamentada, sendo este, o lucro (real, presumido ou arbitrado) e não outro tipo de renda qualquer, a base de cálculo do imposto; são contribuintes pessoas físicas, tributadas como tal, as pessoas naturais que auferiram rendimentos e proventos diversos, que não sejam produto do exercício regular de atividade comercial ou especulativa de lucro, como rendimentos do trabalho assalariado, exercício individual de profissão ou aqueles produzidos pela prestação de serviços não comerciais.

Essa concepção, essencialmente, não mudou até os dias de hoje, até porque os dispositivos do Decreto nº 5.844, de 1.943 não foram revogados. Sobrevieram, todavia, em relação à prestação de serviços de natureza pessoal, alterações na legislação.

O art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005 criou uma exceção à regra geral, espécie de ficção jurídica, ao definir que:

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

Tal dispositivo, todavia, refere-se especificamente aos serviços intelectuais, o que, por certo, não compreende a remuneração pela cessão do uso do direito de imagem. Cessão de uso de imagem não se confunde com prestação de serviço, mas de exploração por terceiro de um patrimônio pessoal.

Também não se pode afirmar que a cessão do direito de imagem pelo seu titular configure atividade de natureza mercantil, com fim especulativo de lucro. A imagem é atributo pessoal o qual dela não pode ser separado. Assim como os serviços personalíssimos não pode ser objeto de exploração comercial com o fim especulativo de lucro. É o caso, a propósito, da atividade de jogador de futebol, que só pode ser exercida pela pessoa física do atleta, jamais por uma pessoa jurídica. Em regra, portanto, a remuneração pelo uso do direito de imagem é rendimento da pessoa física do seu titular.

Tratando-se especificamente de atletas profissionais, o art. 87-A, da Lei nº 9.615, de 1998 (Lei Pelé), introduzido pela Lei nº 12.395, de 2011 e, posteriormente, o parágrafo único do mesmo artigo, introduzido pela Lei nº 13.155, de 2015, disciplinaram a cessão do direito de uso da imagem, nos seguintes termos:

*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)*

Aqui vale a ressalva, feita no início deste voto. O dispositivo trata da cessão do direito de uso da imagem pelo atleta mediante remuneração a este, e não de cessão de direito de exploração comercial da imagem.

Sobreveio, então, a Lei nº 12.441, de 2011, que acrescentou o art. 980-A à Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil) que no seu parágrafo quinto contempla a possibilidade de cessão do direito de imagem, aí sim, para fins de exploração comercial desta, a empresa individual de responsabilidade limitada – EIRELI. Confira-se:

*Art. 980-A. A empresa individual de responsabilidade limitada será constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, devidamente integralizado, que não será inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011)*

[...]

*§ 5º Poderá ser atribuída à empresa individual de responsabilidade limitada constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011)*

Parece, portanto, que, a partir da vigência do § 5º, do art. 980-A do novo Código Civil, há fundamento legal para a cessão do direito de exploração econômica do direito de imagem por pessoa jurídica, com a condição de que esta seja uma EIRELI.

Ocorre que tal dispositivo não se aplica ao caso sob análise, a um, porque a empresa Dario L. Conca Empreendimentos Desportivos Ltda. não é uma EIRELI, a dois, porque os fatos geradores objeto do lançamento ocorreram nos anos de 2010 e 2011 (até julho) e a Lei nº 12.441, é de 11 de julho de 2011, portanto, inaplicável ao caso.

Assim, salvo no caso de cessão de direito de imagem a uma EIRELI, a remuneração pelo uso do direito de imagem do atleta profissional é rendimento da pessoa física, independentemente de, formalmente, os valores terem sido pagos a uma pessoa jurídica, como neste caso. Isto é, a eventual cessão do direito de exploração da imagem por pessoa jurídica não mudaria a natureza dos rendimentos decorrentes da remuneração.

Ainda que não fosse este o caso, isto é, ainda que se admitisse que, no caso de cessão de exploração de direito de imagem por pessoa jurídica, a forma como a operação foi realizada neste caso revela que foi criada uma situação absolutamente artificial, com o único propósito de desfrutar dos benefícios de uma tributação mais favorecida.

Com efeito, conforme descrito linhas acima, o contrato de cessão de direito de imagem está estreitamente relacionado com o contrato do atleta com o Clube Fluminense do qual é parte integrante. Não se trata em absoluto de negócios autônomos.

O contrato de cessão de direito firmado entre a Unimed e a empresa está indissociavelmente relacionado ao contrato da pessoa física do Contribuinte com o clube, figurando a empresa Unimed, patrocinadora do clube, como mera intermediária. As cláusulas do contrato de cessão do direito de imagem a seguir não deixam margem a dúvida sobre este ponto:

*Cláusula Décima Quarta*

*Na hipótese de o ANUENTE/ACEITANTE voluntariamente romper o vínculo de emprego que mantém com o Fluminense Football Club, durante o período de vigência do presente contrato, ou naquela da CONTRATADA rescindir essa vença, estando ela em vigor, em quaisquer desses casos, esta última fica sujeita ao imediato pagamento de multa correspondente ao somatório das importâncias já pagas pela CONTRATANTE, a título de remuneração do objeto deste instrumento e as demais despesas realizadas por esta com o licenciamento relativo ao ANUENTE/ACEITANTE, inclusive com a assessoria negocial eventualmente contratada para celebração da licença objeto deste instrumento.*

*Cláusula Décima Quinta*

*A CONTRATANTE poderá rescindir a presente contratação independentemente de qualquer aviso ou notificação, judicial ou não, na hipótese do vínculo de emprego do ANUENTE/ACEITANTE, como atleta profissional de futebol ser suspenso ou vir a ser rescindido pelo Fluminense Football Club.*

Ou seja, embora o contrato de cessão de uso do direito de imagem seja entre a UNIMED e a empresa Dario L. Conca Empreendimentos Desportivos Ltda. a vigência do contrato depende da relação de emprego entre o Clube e a pessoa física do atleta. Isto é, embora alegadamente cedido o direito de imagem à empresa para sua exploração econômica, esta exploração econômica não pode ocorrer sem a ação do seu titular, a pessoa física.

É sabido, até porque que a Lei nº 9.611, de 1998 disciplina a matéria, que os contratos entre clubes e jogadores de futebol envolve a cessão a este do uso do direito de imagem, em razão, dentre outras coisas, do fato de o atleta envergar uniforme com a veiculação de marcas comerciais, pelas quais o clube é remunerado. No presente caso, o contrato do atleta não envolveu o pagamento de qualquer valor a esse título, que foi substituído pelo contrato do clube com a empresa.

Nessas condições, seja pela impossibilidade jurídica da cessão do direito de imagem para exploração comercial por terceiros, seja porque a cessão do direito de imagem está diretamente associada à relação de emprego do atleta com o clube Fluminense, concluo que os valores pagos pela UNIMED à empresa Dario L. Conca Empreendimentos Desportivos Ltda. constituem rendimentos da pessoa física do contribuinte.

Por fim, não procedem as alegações do Contribuinte quanto à suposta descon sideração da personalidade jurídica. Por tudo o que foi dito acima, resta claro que o que fez foi a devida identificação do sujeito passivo da obrigação, atribuindo à pessoa física

Processo nº 18470.728514/2014-66  
Acórdão n.º **9202-007.322**

**CSRF-T2**  
Fl. 11

---

rendimentos indevidamente tidos como receitas da pessoa jurídica, o que em nada desnatura a personalidade jurídica da empresa Dario L. Conca Empreendimentos Desportivos Ltda.

Ante o exposto, conheço do recurso e, no mérito, dou-lhe provimento. Como, em razão do provimento integral ao recurso devido ao reconhecimento da legalidade da cessão do direito de imagem, outras questões arguidas na defesa, como a possibilidade de compensação dos valores correspondentes aos impostos e contribuições pagos pelas pessoas jurídicas não foram apreciadas, o processo deve retornar à instância à quo para exame dessas questões.

Assinado digitalmente  
Pedro Paulo Pereira Barbosa