



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18470.728514/2014-66
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.544 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2021
Recorrente DARIO LEONARDO CONCA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2011, 2012

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PESSOA FÍSICA.

É correto o lançamento fiscal que atribui a pessoa física rendimentos pagos formalmente a pessoa jurídica, quando restar evidente que, na essência, os valores em questão estão relacionados à remuneração da PF.

IRPF. IRPJ. COMPENSAÇÃO

Incabível o aproveitamento, na pessoa física, de supostos recolhimentos efetuados indevidamente ou a maior por pessoa jurídica.

JUROS DE MORA. SELIC. MULTA DE OFÍCIO.

Os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, incidindo, inclusive, sobre a obrigação principal decorrente de penalidade pecuniária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Fernando Gomes Favacho, Thiago Buschinelli Sorrentino e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, que deram provimento parcial para excluir da tributação os valores relacionados às receitas decorrentes de alienação de direitos econômicos do atleta. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Fernando Gomes Favacho.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Débora Fófano Dos Santos, Thiago Buschinelli Sorrentino (Suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata o presente da Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo ao exercício de 2011 e 2012, fl. 425/440, pelo qual a Autoridade Administrativa lançou crédito tributário, consolidado, em outubro de 2014, no valor de R\$ 23.816.618,34, incluindo multa por lançamento de ofício de 75%.

No Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fl 412 a 424 é possível identificar os motivos em que se baseou a Autoridade Fiscal para promover o lançamento, dentre os quais merecem destaque:

- que a fiscalização teve origem em supostas irregularidades identificadas em diligência fiscal levadas a efeito no Fluminense Football Club e Unimed-Rio Cooperariva de Trabalho Médico do Rio de Janeiro;

- que o sujeito passivo foi intimado a apresentar documentação comprobatória dos rendimentos isentos e não tributáveis, declarados para os exercícios de 2011 e 2012, recebidos de Dario L Conca Emp Esportivos Ltda;

- que, em resposta, foram apresentados:

a) contrato preliminar de patrocínio e outras avenças firmado entre o Sr. Dario Leonardo Conca e São Paulo Alpargatas S.A.;

b) contrato firmado entre a Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda e Evergrande Real Estate Group;

c) guias de impostos recolhidos na China;

d) livros diários da empresa Dario L Conca Empreendimentos esportivos para o período.

- que após termos de intimação, pode-se afirmar que não houve contrato definitivo com a São Paulo Alpargatas, foi comprovado pagamento de impostos na China e não houve compensação ou restituição de imposto pago no exterior-

- que nos exercícios de 2011 e 2012, o fiscalizado declarou rendimentos isentos e não tributáveis recebidos de Dario L Conca Empreendimentos Desportivos Ltda na ordem de R\$ 1.900.000,00, em 2011, e R\$ 34.900.000,00, em 2012;

- que os rendimentos em tela decorrem de contrato de licenciamento de direitos de uso de nome, voz e imagem do atleta e devem ser tributados na pessoa física;

- que a única finalidade de interposição da pessoa jurídica entre o efetivo executor de obrigação personalíssima e o contratante foi mascarar a remuneração para ao profissional e assim esquivar-se de tributação mais gravosa incidente sobre rendimentos das pessoas físicas;

- que embora o contrato "preliminar" com a São Paulo Alpargatas ter sido celebrado, corretamente, com a pessoa física do atleta, a remuneração recebida foi constituiu receita da pessoa jurídica;

- que não obstante informações prestada à fiscalização de transferência para China, em 2011, o contribuinte apresentou declarações de rendimentos normais para os exercícios de 2011 e 2012, não apresentou declaração da saída definitiva do país e não permaneceu na China por período superior a 183 dias, o que configura manutenção de sua condição de residente no país, o que importa tributação, no Brasil, dos valores recebidos de fontes no exterior;

- que tal qual ocorrido no Brasil, na China, houve a celebração de contrato de trabalho de jogador de futebol, firmado entre o próprio atleta e o Guang Zhou Evergrande Football Clube e um contrato de cessão de direitos de uso do nome e imagem firmado entre a Evergrade Real Estate Group e a Dario L Conca Empreendimentos Desportivos Ltda.

- que os valores pagos pela cessão de direito de uso de nome e imagem são líquidos e seriam depositados em conta bancária de Agência do CITYBANK sediada no Rio de Janeiro/RJ;

- que os valores recebidos pelo contrato de jogador teriam sido tributados no exterior;

- que, para fins de apuração da matéria tributável, a Fiscalização reajustou o rendimento bruto, adicionando o imposto retido na China e efetuando a compensação do imposto pago no exterior (cálculos em fl. 422);

- que sobre os rendimentos recebidos do exterior, foram lançadas multas isoladas pelo não recolhimento do carnê leão.

Ciente do lançamento em 10 de outubro de 2014, fl. 458, inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, a Impugnação de fl. 497 a 533, onde apresentou os argumentos que entendia lastrear o pleito de cancelamento do Auto de Infração.

Em julgamento de 1ª Instância, fl. 602 a 622, assim a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Relatou os argumentos do impugnante:

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 10/10/2014 (fls. 458) e apresentou, em 10/11/2014, a impugnação de fls. 497/533, por intermédio de mandatário (fls. 535), na qual teceu, em síntese, os seguintes argumentos:

- o entendimento de que a pessoa jurídica Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda. não poderia explorar o direito de imagem do interessado é improcedente, conforme legislação em vigor;
- parte dos valores pagos pela UNIMED se refere, na verdade, à cessão de direitos econômicos não atrelados à imagem ou a quaisquer outros direitos personalíssimos do impugnante, razão por que não se aplicam a essa parte os motivos alegados pela fiscalização para fundamentar a lavratura do auto de infração;
- o direito ao uso da imagem, por ter natureza patrimonial, pode ser cedido a terceiros, inclusive a pessoa jurídica;
- o art. 980-A, parágrafo 5º, do Novo Código Civil, deixa clara a possibilidade de o direito patrimonial de uso de imagem de pessoa física ser atribuído a uma EIRELI, que nada mais é do que uma pessoa jurídica, passando ela a ser a efetiva titular das receitas advindas da exploração econômica do referido direito;
- cita o disposto no art. 87-A da lei nº 9.615, de 24/03/1998, incluído pela Lei nº 12.395, de 16/03/2011, 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.";

- o fato de os contratos de cessão do direito de uso de imagem firmados pela pessoa jurídica Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda. envolverem obrigação de natureza personalíssima por parte de um de seus sócios não é suficiente para deslocar os rendimentos da pessoa jurídica para o impugnante, conforme entendeu a fiscalização;

- a Lei n.º 11.196, de 2005, no art. 129, instituiu a possibilidade de o serviço de caráter personalíssimo do sócio ser prestado pela pessoa jurídica da qual participa e ser nela tributado;

- não existe fundamento legal para a desconsideração dos contratos firmados pela pessoa jurídica Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda.;

- os valores pagos por Evergrande Real Estate Group não estariam sujeitos à tributação no Brasil pelo fato de ter-se mudado para a China no ano-calendário 2011, em caráter permanente;

- para fins de cumprimento do acordo destinado a evitar a dupla tributação firmado entre Brasil e China, o impugnante deve ser considerado residente na China, e não no Brasil;

- parte dos pagamentos efetuados pela UNIMED refere-se à contraprestação paga a Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda. pela cessão definitiva da totalidade dos direitos econômicos de atleta que a referida empresa detinha, e não do direito de imagem;

- os direitos econômicos cedidos pela Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda. a UNIMED não estão diretamente vinculados ao impugnante, nem decorrem de direito personalíssimo a ele atribuível;

- os direitos econômicos consistem numa expectativa de receita futura do clube empregador do atleta em razão de eventual cessão do direito federativo para outro clube, de modo que os direitos econômicos apenas existirão se o referido atleta for negociado de um clube para o outro durante a vigência do seu contrato de trabalho;

- devem ser excluídos da base de cálculo do imposto os valores pagos pelos direitos econômicos de atleta cedidos pela Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda. à UNIMED;

- no caso de manutenção da infração, deve ser efetuada a compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda. com os valores apurados no auto de infração;

- a multa lançada isoladamente, no percentual de 50%, é descabida, pois aplicada concomitantemente com a multa proporcional de 75%, o que caracteriza "*bis in idem*";

- não procede a cobrança de juros sobre as multas lançadas no auto de infração, uma vez que a legislação em vigor não prevê tal possibilidade.

O contribuinte cita, ainda, em diversos pontos de sua impugnação, entendimentos da doutrina, decisões judiciais e decisões administrativas de órgãos colegiados para justificar o seu entendimento.

Diante de tais argumentos, após elencar suas razões e fundamentos legais, o Colegiado de 1ª Instância julgou, por unanimidade, improcedente a impugnação, externando as conclusões abaixo resumidas:

Da omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício -

Do direito de imagem

(...) Dessa forma, dado todo o exposto, entendo que se encontra sobejamente comprovado que, em relação aos rendimentos auferidos com base nos supostos contratos de cessão de uso de imagem, formalmente celebrados entre as pessoas jurídicas Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda., UNIMED-Rio e São Paulo Alpargatas, a verdadeira relação jurídico-tributária se estabeleceu materialmente entre a pessoa física do impugnante e tais empresas, não se aplicando à situação do interessado o disposto nos arts. 129 da Lei nº 11.196/2005 e 980-A, parágrafo 5º, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil).

Dos direitos econômicos

(...) No caso, como não foi apresentado contrato de cessão de direitos econômicos entre o contribuinte, titular originário dos direitos econômicos pertencentes ao atleta, e a Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda., bem como o contrato de fls. 574/581 não pode ser oposto ao Fisco por falta de comprovação de assinatura, data do negócio e registro público, não há como afastar a tributação do contribuinte quanto aos rendimentos a ele vinculados.

Dessa forma, diante da inexistência de comprovação de cessão/transferência dos direitos econômicos pertencentes ao atleta a pessoa jurídica, os argumentos do contribuinte não podem ser acatados pelo Fisco para justificar a tributação na pessoa jurídica, em detrimento da tributação na pessoa física.

Da omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior

(...) Dessa forma, uma vez que o interessado manteve a sua condição de residente no Brasil no ano-calendário 2011, e já esclarecido que, em relação aos rendimentos auferidos com base no suposto contrato de cessão de uso de imagem, a verdadeira relação jurídico-tributária se estabeleceu materialmente entre a pessoa física do impugnante e o Evergrande, há de ser mantido o lançamento desta infração.

Da falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão. Multa Isolada

(...) Logo, como o contribuinte omitiu valores recebidos do exterior no campo referente a rendimentos tributáveis de sua declaração de rendimentos, bem como deixou de recolher tempestivamente o imposto devido a título de carnê-leão sobre os valores recebidos, é cabível a aplicação das duas multas: a isolada, que deve incidir sobre o valor do imposto que deixou de ser pago em cada mês do ano-calendário, e a proporcional, incidente sobre o imposto suplementar apurado no ajuste anual.

Dos juros sobre multas

(...) Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios sobre as multas aplicadas, haja vista estas comporem o crédito tributário. No entanto, ressalto que no demonstrativo de juros e multa constante do auto de infração, não há, ainda, o acréscimo dos juros sobre a parcela referente às multas, mas tão-somente sobre o imposto de renda, tal acréscimo será apurado a partir da data do vencimento das multas.

Dessa forma, não procede a alegação da interessada de que não existe previsão legal para a cobrança de juros SELIC sobre as multas lançadas de ofício.

Citações doutrinárias, decisões judiciais e administrativas

(...)Contudo, as decisões administrativas trazidas ao processo pela contribuinte não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão. Cumpre esclarecer que a eficácia de tais decisões limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

(...)Quanto às citações doutrinárias, deve ser esclarecido que não compete ao Órgão Julgador Administrativo apreciar alegações mediante juízos subjetivos, como as doutrinas trazidas ao processo pela contribuinte, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

Do pedido de compensação

No que concerne ao pedido de compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda., há de ser esclarecido que eventuais recolhimentos indevidos de tributos efetivados pela pessoa jurídica em razão do negócio jurídico que se comprovou simulado devem ser objeto de postulação específica por parte daquela sociedade e, portanto, não podem ser aproveitados neste processo administrativo para compensar tributos devidos em razão da relação jurídica dissimulada que tem por sujeito passivo o impugnante. (...)

Ciente do Acórdão da DRJ, ainda inconformado, a contribuinte apresentou, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fl. 628 a 686, no qual reitera os argumentos já expressos em sede de impugnação, os quais serão tratados no curso do voto a seguir.

A partir de fl. 713 a 737, foram inseridas nos autos as Contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, onde foram evidenciados os argumentos da representação da Fazenda para fazer valer seu entendimento sobre a necessidade de manutenção da exigência.

Submetido ao crivo desta Turma de julgamento em 05 de julho de 2017, foi exarado o Acórdão n.º 2201-003.748, fl. 786 a 813, em que se concluiu, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, basicamente por ter restado vencedora a tese de que teria amparo legal o procedimento levado a termo pelo fiscalizado de ceder seus direitos de imagem a terceiros, tudo conforme Voto Vencedor inserido a partir de fl. 809.

Ciente de tal decisão, a representação da Fazenda Nacional formulou os Embargos de Declaração de fl. 815 a 817, os quais não foram admitidos, conforme despacho de fl. 820/823.

Cientificada, a Procuradoria da Fazenda Nacional formulou o Recurso Especial de fl. 825/854, o qual teve seguimento nos termos do despacho de fl. 857/869. Contrarrazões constam de fl. 877/937.

Debruçada sobre a celeuma, a Câmara Superior de Recursos Fiscais exarou o Acórdão de fl. 943 a 961, do qual merecem destaque as seguintes conclusões:

(...)

Relatório (...)

O recurso visava rediscutir 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 à matéria a) incidência de IRPF sobre valores pagos a título de cessão do direito de imagem.

Voto (...)

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 bitributação 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, 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.

(...)

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.

Após ciência aos interessados, o contribuinte formalizou os Embargos de Declaração de fl. 974 a 980, do qual derivou questionamentos acerca da regularidade da intimação do Acórdão de Recursos Especial; Por tal razão, os autos retornaram à origem; foi emitida a Informação fiscal de fl. 1009, tudo para, na análise da admissibilidade dos Embargos, Despacho de fl. 1011/1015, concluir-se pela sua intempestividade.

Assim, o presente foi novamente distribuído a este Relator.

É o relatório necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator

Por ser tempestivo e por preencher as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário e passo a sua análise estruturando o presente voto nos mesmos moldes em que foi estruturada a defesa e pelo Acórdão já exarado nos autos por esta Turma de Julgamento, fazendo breve apontamento quando o tema já tenha se tornado definitivo no curso do litígio fiscal.

Das Considerações preliminares

Após breve histórico da lide administrativa, antes de entrar propriamente nas razões do recurso, o recorrente apresenta considerações que entende relevantes, as quais deixo de novamente reproduzi-las por terem nítida vinculação com tema que já assumiu caráter de definitividade no curso do presente processo, a saber: direito de imagem e sua cessão para exploração por terceiros.

DA POSSIBILIDADE DE UMA PESSOA FÍSICA CEDER A QUALQUER PESSOA JURÍDICA O DIREITO PATRIMONIAL DE USO DE SUA IMAGEM PARA POSTERIOR EXPLORAÇÃO ECONÔMICA

Tema que, conforme já visto no Relatório Supra, foi decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos seguintes termos:

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.

Assim, restando definitiva a discussão sobre a matéria, não há nada a ser avaliado por esta Turma de julgamento.

DA INEXISTÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL PARA A DESCONSIDERAÇÃO DOS CONTRATOS CELEBRADOS POR DLC

Alega o recorrente que a possibilidade da Autoridade Administrativa desconsiderar negócios jurídicos com base no § único do art. 116 da Lei 5.172/66 carece de lei ordinária que regulamente o procedimento a ser adotado. Além disso, sustenta que não poderia o Fisco se valer do art. 50 do Código Civil para desconsiderar os contratos firmados pela DLC sem a necessária autorização judicial.

Já a representação da Fazenda aduz que não se trata de desconsideração de personalidade jurídica, mas simples identificação do sujeito passivo.

Ainda que desnecessárias maiores considerações sobre o tema, pois, como visto acima, a despeito de tudo que tratamos sobre a impossibilidade jurídica de qualquer cessão de direitos de personalidade para exploração por terceiros, a DLC não comprovou qualquer

titularidade de direito que pudesse ser cedido às contratantes, o fato é que a atividade fiscal manteve-se integralmente dentro dos preceitos legais que regem a matéria.

Não foram desconsiderados contratos celebrados pela DLC. O que houve foi a constituição do crédito tributário nos exatos termos do art. 142 da Lei 5.172/66, mediante verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do tributo devido, identificação do sujeito passivo e aplicação da penalidade cabível.

O fato da DLC ter figurado formalmente em alguns dos contratos, os quais se apresentam como meras convenções particulares, não tem o condão de transferir para ela, a DLC, a condição de contribuinte do imposto, já que as obrigações assumidas estão pessoal e diretamente relacionadas ao recorrente, que é o adquirente da disponibilidade econômica ou jurídica necessária à ocorrência do fato gerador do IR (art. 43, 45 e 123 da Lei 5.172/66).

Assim, nada a prover.

DA IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS PAGOS POR FONTE SITUADA NA CHINA AINDA QUE FOSSE POSSÍVEL ATRIBUÍ-LOS AO RECORRENTE

Tema que, conforme já visto no Relatório Supra, foi decidido definitivamente por esta Turma de julgamento e de forma favorável à defesa.

Assim, não resta litígio a ser avaliado.

DA RETIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO AUTO PARA DELA EXCLUIR OS RENDIMENTOS PAGOS POR UNIMED A DLC A TÍTULO DE CESSÃO DE DIREITOS ECONÔMICOS DE ATLETA

Alega o contribuinte que parte dos rendimentos recebidos pela DLC, relativa ao contrato celebrado com a Unimed e incluídos na base de cálculo da tributação, decorre da cessão definitiva da totalidade dos direitos econômicos do atleta, os quais não guardariam caráter personalíssimo, não estando, portanto, sujeitos aos mesmos limites impostos sobre o direito de personalidade.

Sustenta, ainda, que não sendo decorrente do direito de imagem, a autuação teria apresentado motivação equivocada, já que não se lastreou em cessão de direitos econômicos, pontuando:

6.10. No caso, conforme se verifica no contrato mencionado em "6.3.", acima, 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 RECORRENTE.

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

Já a representação da Fazenda alega que não consta dos autos a comprovação da transferência dos direitos econômicos do atleta à DLC, além de não ter sido assinado e registrado o contrato com a Unimed juntado às fl. 574 a 581.

Sintetizadas as razões dos interessados, pode-se afirmar:

a) que a Autoridade lançadora intimou o fiscalizado a apresentar a documentação comprobatória relacionada a TODOS os valores lançados na DIRPF, dos anos-calendários de 2010 e 2011, como rendimentos isentos e não tributáveis (fl. 17);

b) que tal intimação foi devolvida, sendo seguida de três termos de intimação/reintimações, por edital, fl. 23, 26 e 29;

c) que o procurador do contribuinte tomou ciência pessoal do Termo de reintimação nº 4 e da exigência formalizada no item “a”, fl. 30/31;

d) em resposta datada de 28 de janeiro de 2014, fl. 46 e ss, reiterou seu entendimento da natureza isenta dos rendimentos recebidos da DLC e esclareceu que tal empresa é titular dos direitos de uso do nome, apelido desportivo, imagem de personalidade e direito autoral de atleta profissional e que anuiu e teve interesse expresso em contrato de ceder, em caráter definitivo todos os direitos de personalidade na qualidade de atleta. Por fim, requereu prazo para apresentação de documentação comprobatória de TODOS os valores lançados como rendimentos isentos e não tributáveis;

e) que embora o contribuinte viesse apresentando um ou outro elemento, como parte do que se requeria não havia sido efetivamente apresentado, foi formalizada intimação à DLC para apresentar notas fiscais, comprovante dos recebimentos e os respectivos contratos, livros contábeis e, ainda, com destaque, os arquivos eletrônicos relativos a tais registros, incluindo lançamentos contábeis com as devidas contrapartidas, plano de contas, saldos mensais, etc, fl. 262/263;

f) em resposta, foram apresentados os documentos dos quais se pode destacar:

- fl. 276 e ss, contrato social da DLC, que aponta o objeto social da sociedade (realização ou participação em empreendimentos desportivos e cessão do direito de uso de nome, voz e imagem de atletas amadores ou provisionais em geral, inclusive dos próprios sócios);

- fl. 287 e ss 2 293 e ss, contrato e respectivo aditivo de licenciamento de direito de uso de nome, voz e imagem com a Unimed e anuência do ora recorrente;

- notas fiscais em fl. 297 e ss, dentre as quais pode-se notar que parte se refere a ao contrato de licenciamento de direito de uso de nome, voz e imagem com a Unimed, parte se refere a contrato de patrocínio com o São Paulo Alpargatas (exemplo fl. 311 e 312) e, ainda, há notas cujo discriminativo aponta para valores supostamente recebidos pela cessão definitiva de direitos financeiros do atleta (exemplo fl. 315 e 319);

- livro diário em fl. 341 e ss, em que não se identifica uma única receita apontada como decorrente da alienação de direitos, sendo todas as receitas informadas como receita pela venda de serviços e, ainda, nota-se que a única conta do balanço patrimonial inserida no Ativo é a conta caixa (fl. 354 e 374);

- em fl. 285, a DLC foi novamente intimada, agora para apresentar o contrato com o São Paulo Alpargatas, já que só havia sido apresentado o contrato com a Unimed. Em resposta, foi apresentado o contrato de fl. 402/411, onde se constata que a DLC não foi parte de tal avença;

Sobre a matéria, a análise do Termo de Verificação Fiscal evidencia que, entre intimações e reintimações, foram lavrados 10 termos ao fiscalizado, que não foram apresentados os extratos bancários requeridos, os quais, naturalmente, poderiam indicar como ocorreu efetivamente a movimentação financeira.

Nota-se, ainda, que a Autoridade Fiscal considerou como rendimentos da pessoa física todos os valores recebidos da Unimed e, naturalmente, como decorrente do ÚNICO contrato apresentado com tal entidade, sendo certo que os valores relacionados ao segundo contrato apresentado, este formalizado entre o São Paulo Alpargatas e o próprio atleta, foram tratados de forma segregada.

Em fl. 497 e ss, consta a impugnação ao lançamento em que, pela primeira vez, há uma manifestação expressa do contribuinte autuado acerca da existência de valores recebidos a título de cessão definitiva de direitos econômicos do atleta, apontando para a discriminação contida em algumas notas apresentadas pela DLC(fl. 519).

Em fl. 574/581, o então impugnante apresenta cópia de contrato de cessão de direitos financeiros de atleta, o qual aponta que a DLC seria titular de 20% dos direitos econômicos do atleta e que, por tal avença, não datada, estaria cedendo tal direito à Unimed recebendo, em pagamento, valores relacionados na planilha de fl. 576/577 entre os meses de março de 2011 a janeiro de 2012.

Sobre o tema, após pertinentes e claros esclarecimentos, a Decisão recorrida pontuou:

(...)

Assim, comumente se verifica no mercado futebolístico que o clube e o jogador possuem originariamente direitos econômicos, cujos percentuais são firmados em contrato, em virtude da expectativa de recebimento de indenização no caso de transferência do jogador a outro clube antes do término do contrato de trabalho. O direito econômico, portanto, se materializa quando da exigência de multa indenizatória, em razão da transferência do direito federativo a outro clube antes do término do contrato de trabalho.

Portanto, em tais negociações, os beneficiados diretos e imediatos de direitos econômicos são o jogador e o clube ao qual está vinculado: este, em razão da transferência de seu direito federativo e da "perda" do atleta dentro do curso do contrato de trabalho; aquele, em razão de seu talento pessoal e postura profissional, que motivaram o interesse do novo clube em contratá-lo. Como dito, os percentuais inerentes a cada uma das partes (jogador e clube) são estipulados em contrato.

(...)

No entanto, não foi juntado aos autos contrato de cessão dos direitos econômicos do jogador/atleta Dario Leonardo Conca à empresa Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda., sendo certo que o jogador seria o titular originário de parte dos direitos econômicos decorrentes da assinatura de seu contrato de trabalho com o Fluminense, e não a empresa. Note-se que o atleta é a pessoa física e não a pessoa jurídica, de modo que a pessoa física é a detentora originária dos direitos econômicos pertencentes ao atleta. Para que qualquer pessoa jurídica passasse a ser detentora de tais direitos, seria necessária a existência de contrato de cessão de direitos financeiros/econômicos do atleta para a pessoa jurídica, devidamente assinado pelas partes interessadas e registrado, sendo certo que os efeitos da cessão somente se operam, a respeito de terceiros, após registrado no registro público.

(...)

Da leitura desses dispositivos, conclui-se que o instrumento particular vale entre as partes contratantes, que se obrigam diante dele. Mas, para que surtam efeitos perante terceiros, esses documentos devem ser levados a

registro. Com o registro, tem-se a necessária segurança quanto ao momento em que ocorreu o fato e quanto às suas características.

No caso, como não foi apresentado contrato de cessão de direitos econômicos entre o contribuinte, titular originário dos direitos econômicos pertencentes ao atleta, e a Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda., bem como o contrato de fls. 574/581 não pode ser oposto ao Fisco por falta de comprovação de assinatura, data do negócio e registro público, não há como afastar a tributação do contribuinte quanto aos rendimentos a ele vinculados.

Dessa forma, diante da inexistência de comprovação de cessão/transferência dos direitos econômicos pertencentes ao atleta a pessoa jurídica, os argumentos do contribuinte não podem ser acatados pelo Fisco para justificar a tributação na pessoa jurídica, em detrimento da tributação na pessoa física. Grifou-se.

Em razão do argumento da DRJ de que o contrato em tela não teria sido assinado e registrado, a defesa junta nova cópia devidamente assinada, fls. 700 a 708, sem contudo nenhuma indicação de que o citado ajuste teve a autenticidade de suas assinaturas devidamente reconhecidas e, ainda, que tenha sido devidamente levado a registro, evidenciando que remanesce a invalidade de seus efeitos contra terceiros, por conta do que prevê o art. 221 da Lei 10.406/02 (Código Civil):

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

O contrato com a Unimed contido em fl. 574/581 e, em versão integral, em fl. 700/708, foi apresentado apenas em sede de impugnação, razão pela qual a fiscalização lastreou a origem dos rendimentos na cessão do direito de imagem, nome e voz, já que o único contrato com a Unimed apresentado no curso do procedimento fiscal, juntado aos autos a partir de fl. 287, tinha tal objeto.

Em momento algum o fiscalizado apontou objetivamente que parte dos valores recebidos da DLC teriam origem em cessão de direitos econômicos, pelo contrário, como já dito alhures, esclareceu expressamente que tal empresa é titular dos direitos de uso do nome, apelido desportivo, imagem de personalidade e direito autoral de atleta profissional e que anuiu e teve interesse expresso em contrato de ceder, em caráter definitivo, irrevogável e econômico, todos os direitos de personalidade da qualidade de atleta.

Mesmo sendo tema expressamente tratado pela Decisão recorrida, não foi juntado aos autos a prova do registro de tal ajuste de cessão de direitos econômicos firmado com a Unimed, tampouco foram apresentados o contrato que fixou o direito do atleta e/ou o contrato em que tais direitos foram cedidos pelo atleta ou mesmo pelo Fluminense à DLC. Assim, não se sabe se o atleta era detentor de tal direito e o momento e a que título este, supostamente, teria sido transferido à DLC.

Tais informações, naturalmente, permitiriam constatar se houve a correta submissão do eventual numerário envolvido às regras de incidência tributária correspondentes, seja pelo atleta ou pelo Fluminense, quando da cessão à DLC, seja pela DLC, quando da alienação à Unimed, sendo certo que, no caso do próprio recorrente, não ficou evidenciada qualquer apuração do ganho de capital decorrente de tal alienação ou mesmo o pagamento de tributo a este título de forma definitiva. Pelo lado da DLC, mesmo esta tributada pelo lucro

presumido, também deveria ter apurado o ganho de capital, sendo a diferença entre o valor de alienação e o valor contábil somado á base de cálculo presumida. Não há nos autos tal evidência.

Não é demais lembrar que não há nos autos evidências de que o patrimônio da DLC registrasse tal ativo (vide fl. 251) e, da mesma forma, não há registro de tais direitos na relação de bens e direitos do recorrente.

Ademais, o objeto da DLC expresso em seu Contrato Social não alcança atividade de negociação/administração de direitos econômicos de atletas. A única coisa certa que temos é que o recorrente foi o real e ÚNICO destinatário final dos valores envolvidos. Conforme se verifica em fl. 352/355 e 371/375, os elementos contidos nos autos não evidenciam a distribuição de lucros a qualquer outro cotista que não o próprio atleta.

2010

2.4.1.03.001	Lucros Acumulados	Transferência para conta resultado.	2.233.152,34
2.4.1.03.001	Lucros Acumulados	Vr. ref. distribuição para socio Dario Leonardo Conca	1.900.000,00
1.1.1.01.001	Caixa	Vr. ref. distribuição para socio Dario Leonardo Conca	1.900.000,00
3.1.1.01.001	Receita de Venda de Serviços	Transferência para conta resultado	2.450.000,00
3.1.1.03.001	Pis	Transferência para conta resultado	15.925,00
3.1.1.03.002	Cofins	Transferência para conta resultado	73.500,00
3.1.1.03.003	Iss	Transferência para conta resultado	122.500,00
2.4.1.03.003	Resultado do Exercício	Resultado de Transferência	2.238.075,00
4.1.1.07.005	Taxas Diversas	Transferência para conta resultado	21,00
4.1.1.08.002	Juros de Mora	Transferência para conta resultado	3.859,70
4.1.1.08.005	Multa DCTF/DIPJ/DACON	Transferência para conta resultado	1.041,96
2.4.1.03.003	Resultado do Exercício	Resultado de Transferência	4.922,66
Total do Dia:			7.187.575,00 7.187.575,00
Total do Mês:			7.187.575,00 7.187.575,00

Dividendo ou Lucros Distribuídos, Pagos ou Creditados	1.900.000,00
Parcela dos Lucros Incorporados ao Capital	0,00
Outras Destinações	0,00
TOTAL	1.900.000,00

2011

2.4.1.03.001	Lucros Acumulados	Vr. que se transfere para encerramento do exercício.	39.259.524,39
2.4.1.03.001	Lucros Acumulados	Pagamento ref. distrib. de lucros	34.900.000,00
1.1.1.01.001	Caixa	Pagamento ref. distrib. de lucros	34.900.000,00
DESTINAÇÕES			
Transferências para Reservas			0,00
Dividendo ou Lucros Distribuídos, Pagos ou Creditados			34.900.000,00
Parcela dos Lucros Incorporados ao Capital			0,00
Outras Destinações			0,00
TOTAL			34.900.000,00

Do que se tem nos autos, é inequívoco que ocorreu sim uma simulação, em que as partes envolvidas deram uma roupagem ao negócio jurídico (compra e venda de direitos entre PJ) diversa daquela que almejavam (negócio dissimulado – compra pela PJ de direito da PF). O art. 167 da lei 10.406/2002(Código Civil) ¹, prevê que é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

¹ Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1 o Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

- I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
- II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Neste sentido, o que se pretendia esconder, o que foi dissimulado, é o que deve subsistir, ou seja, a alienação dos direitos econômicos pelo atleta, isso se, de fato, este existia, já que sequer há elementos nos autos que confirmam a titularidade de tal direito.

Fica a ressalva de que o contrato de trabalho de fl. 455 e ss, embora preveja cláusula penal no montante de R\$ 25.000,000,00, nada deste valor confere ao atleta, ao qual cabe, unicamente, multa contratual pela rescisão unilateral pelo contratante nos termos do art. 479 da CLT²

Assim, não identifico mácula no lançamento. Todos os documentos apresentados pelo fiscalizado foram devidamente tratados pela Autoridade lançadora e o mero apontamento em descrição em uma nota fiscal não teria o condão de alterar a realidade evidenciada nos autos, de que o recorrente é o real beneficiário de valores inseridos na base de cálculo do tributo lançado e que a DLC teria sido inserida neste cenário unicamente como forma de reduzir a carga tributária que seria devida pela pessoa física.

Vale lembrar que a intenção deliberada do autuado em ver seus rendimentos tributados pela pessoa jurídica ficou claramente demonstrada no caso do valores decorrentes do contrato de patrocínio celebrado com a São Paulo Alpargatas, em que o montante foi recebido por intermédio formal da DLC, quando esta sequer constou no contrato formalizado.

Assim, o que se tem é que o fiscalizado não se empenhou em adequadamente munir o Agente fiscal das informações por ele requeridas e, agora, pretende apontar falha de motivação do lançamento, o qual se valeu exatamente dos documentos por ele apresentados. E mais, sem demonstrar o momento em que tais direitos foram cedidos à DLC, a que título o foram e em que momento os montantes ingressaram efetivamente no patrimônio do fiscalizado, já que não foram apresentados ao Fiscal os extratos bancários requeridos.

Acolher a pretensão recursal configuraria situação apontada pela doutrina como inadmissível (*venire contra factum proprium* - proibição do comportamento contraditório), por estar diretamente relacionada ao princípio da vedação de se beneficiar da própria torpeza, cuja reprovação se impõe em homenagem às mais basilares noções de direito e justiça.

Ademais, pelo Princípio da Instrumentalidade das Formas, *temos que a existência do ato processual não é um fim em si mesmo, mas instrumento utilizado para se atingir determinada finalidade*. Assim, ainda que se considerasse que tenha havido alguma mácula de motivação do Auto de Infração, o que, frise-se, não identifico, se o ato atinge sua finalidade sem causar prejuízo às partes, não se declara sua nulidade.

São reiteradas as decisões exaradas por esta Turma de julgamento assentadas na primazia da realidade sobre a forma e, neste sentido, não restam dúvidas de que, ainda que de fato estivéssemos diante da cessão de direitos econômicos, o recorrente seria o titular, de fato e de direito, de eventuais créditos decorrentes da alienação dos direitos econômicos do atleta, constituindo-se, portanto, no real beneficiário dos rendimentos eventualmente recebidos a este título, sendo incontestes a inexistência de elementos que possam assegurar que a DLC detinha algum direito econômico que lhe permitisse negociá-lo. Assim, sequer a forma jurídica socorreria o intento da defesa de ver excluído da base de cálculo do tributo lançado o montante ora sob análise.

² Art. 479 - Nos contratos que tenham termo estipulado, o empregador que, sem justa causa, despedir o empregado será obrigado a pagar-lhe, a título de indenização, e por metade, a remuneração a que teria direito até o termo do contrato.

Portanto, nada a prover neste tema.

DA DEDUÇÃO, DO IRPF EXIGIDO NO AUTO, DOS TRIBUTOS PAGOS POR DLC

Admitido, a título de argumentação, que as receitas auferidas pela DLC possam ser atribuídas ao recorrente, entende que somente seria exigível o valor do IRPF apurado após a dedução dos tributos pagos pela DLC.

Sustenta que, a medida que a Autoridade desloca a tributação para a Pessoa Física, deveria, de ofício, deduzir os tributos pagos pela DLC e contesta a decisão recorrida que entendeu que a questão deveria ser objeto de postulação específica da empresa.

Colaciona precedentes administrativos deste Conselho que entendem devida a compensação de tributos pagos pela pessoa jurídica em decorrência de atividade considerada personalíssima.

Neste tema a Procuradoria da Fazenda Nacional sustenta a mesma tese da decisão recorrida, entendendo inexistir previsão legal para atendimento do pleito, bem assim por considerar indispensável que a apresentação de Pedidos Eletrônicos de Restituição, caso o recolhimento efetuado configure crédito para o contribuinte.

Embora tenha alguma razão lógica o recorrente pretender ver aproveitados os recolhimentos efetuados pela DLC como dedução ao tributo apurado na pessoa física, é certo que não há amparo legal para tanto. Já que o art. 74 da lei 9.430/96 é enfático ao prever que a possibilidade de utilização de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior é exclusiva do próprio contribuinte que o apura.

No caso em tela, o que temos é que a Dario L Conca Empreendimentos desportivos LTDA, além de ter como objeto social a cessão de direito de uso de nome, voz e imagem, trata da realização e/ou participação em eventos e empreendimentos desportivos, tanto dos seus cotistas, dentre os quais o recorrente, quanto de atletas amadores ou profissionais.

A análise das Notas Fiscais emitidas em razão dos rendimentos recebidos, fl. 297 e seguintes (em fl. 299 e 300, vê-se o registro do pagamento da 14ª e 15ª parcelas nas notas fiscais 30 e 51) evidencia que, embora algumas sejam emitidas sequencialmente, há outras que não o são, o que, alinhado ao objeto social citado, nos leva a crer que a atividade da empresa não se restringiu a receber valores decorrentes das receitas aqui tributadas. Desta forma, impossível, em julgamento em 2ª instância, aferir a parcela dos recolhimentos efetuados pela PJ que seria, de fato, relacionada aos valores considerados como rendimentos do recorrente.

Em essência, a presente lide não trata de descon sideração de personalidade jurídica, mas tão só de tributação a partir da identificação do efetivo sujeito passivo da relação tributária mediante descon sideração de negócio jurídico.

Assim, a DLC e suas operações próprias continuaram a existir, sendo certo que a apuração e o recolhimento de tributos por pessoa jurídica têm desdobramentos e destinações diversos que impedem a simplória operação de aproveitamento de recolhimentos, já que não se sabe, sequer, se os valores recolhidos, ao final, foram unicamente aproveitados no período. Explico. Imaginemos que a empresa em tela, em determinado mês recolha um valor X a título de imposto sobre a renda. Ao final do mesmo período de apuração, apura valor inferior de IR devido e, naturalmente, apura um saldo negativo. Tal saldo corresponde a um crédito passível de restituição ou, ainda, de compensação, sendo certo que, neste último caso pode ter impactado em exercícios posteriores, mediante geração de novos saldos negativos.

A tudo isso, soma-se o já apontado objeto social mais amplo da DLC, cuja atividade não se restringia aos rendimentos provenientes da atividade do ora recorrente.

Ademais, nota-se que o procedimento de aproveitamento de recolhimentos efetuados por terceiros é até admitido inclusive por Súmula CARF e, em muitas das vezes, já foi reconhecido como devido por esta Turma, não obstante, apenas em situações excepcionais, em que não há qualquer dúvida em relação à vinculação entre as operações, como por exemplo a Súmula Carf. 176³, que evidencia tal possibilidade, mas limitada a uma mesma operação de alienação de bens específicos, em tributação definitiva de ganho de capital.

Decerto que tal aferição pode evidenciar crédito passível de restituição ou de compensação, mas sua apuração e utilização deve ser providenciada pelo próprio responsável pelo eventual recolhimento efetuado a maior ou indevidamente, mediante utilização dos instrumentos para tanto definidos pela legislação que rege a matéria, afinal, não houve procedimento fiscal voltado à apuração de eventuais débitos ou indébitos tributários relacionados à DLC, não sendo razoável simplesmente alocar os recolhimentos efetuados em proveito do ora recorrente ou mesmo atribuir ao fisco o dever de apurar eventual indébito tributário por tal pessoa jurídica mediante prolação de decisão condicionada.

Por fim, cabe a reflexão: caso o aproveitamento de recolhimentos requerido fosse admitido, poderia o contribuinte pleitear, da mesma forma, a dedução de eventuais despesas da pessoa jurídica que estivessem relacionadas à manutenção de sua fonte pagadora? E se os recolhimentos efetuados pela PJ, ao cabo, se mostrarem superiores ao que seria devido pelo recorrente, caberia a este restituição? E os rendimentos recebidos pelo outro sócio a título de distribuição nos lucros, deveria ser imputada omissão de rendimento do trabalho assalariado a tal beneficiário.

Portanto, neste tema, entendo que não prosperam os apelos recursais.

DO DESCABIMENTO DA MULTA ISOLADA DE 50% EXIGIDA PELO AUTO

O tema restou superado em razão da incidência da exigência recair exclusivamente sobre rendimentos recebidos do exterior, os quais já foram exonerados definitivamente.

Assim, nada a ser avaliado por este Turma de Julgamento.

DO DESCABIMENTO DE JUROS SOBRE A MULTA

Alega o contribuinte que não há amparo legal para incidência de juros sobre multa, e que tal fato corresponderia a uma majoração indireta da penalidade, tornando ilegal os juros sobre as multas aplicadas ao recorrente.

A representação da Fazenda, por sua vez, defenda a absoluta legitimidade da incidência de juros de mora sobre crédito tributário, seja decorrente de principal ou de penalidade pecuniária.

Vejamos o que diz a legislação sobre o tema o citado:

³ Súmula CARF n.º 176

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021 O imposto de renda pago por sócio pessoa física, em tributação definitiva de ganho de capital, pode ser deduzido do imposto de renda exigido de pessoa jurídica em razão da requalificação da sujeição passiva na tributação da mesma operação de alienação de bens ou direitos.

Lei 5.172/66 (CTN)

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Lei nº 9.430/96:

Art. 5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração. (...)

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (...)

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Nota-se, pelos textos acima, que o crédito decorrente de penalidade pecuniária também está contido no conceito de obrigação principal, cujo não pagamento dá ensejo a acréscimos legais calculados a partir do primeiro dia do mês seguinte ao do respectivo vencimento.

Já em relação às questões relacionadas à ilegalidade suscitada e da incidência dos juros de mora com base na Selic, é certo que os temas já foram objeto de reiteradas e uniformes manifestações deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo sido emitidas Súmulas de observância obrigatória, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015, cujos conteúdos transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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

Desta forma, não merece acolhida os pleitos recursais.

Conclusão

Tendo em vista tudo que conta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram o presente, voto por negar provimento ao recurso voluntário em relação aos temas que remanescem em litígio.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo

Declaração de Voto

Conselheiro Fernando Gomes Favacho

Não obstante as razões de voto apresentadas, sempre lastreadas na inteligência da lei e da experiência, pelo Conselheiro Relator, entendo de forma diversa, unicamente quanto a tributação da alienação dos direitos econômicos.

Os direitos econômicos consistem na expectativa de receita futura do clube empregador do atleta em razão de uma eventual cessão do direito para outro clube. Estão relacionados ao pagamento das multas indenizatórias previstas em contrato para a hipótese de o jogador, antes do término do seu contrato de trabalho, decidir se transferir para outro clube. Em sua defesa o Recorrente frisa (fl. 928) que os direitos econômicos pertencem originalmente ao clube, e que não há justificativa que permita a conclusão de que os direitos econômicos negociados pela pessoa jurídica pertenceriam originalmente a pessoa física.

Pois bem. Observemos o Lançamento Fiscal (fl. 427): Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica *decorrentes de direito de imagem e patrocínio, conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal em anexo*.

O Termo de Verificação Fiscal afirma que o lançamento foi efetuado em razão de a Fiscalização entender que as receitas auferidas pela empresa a título de direitos de imagem somente poderiam ser imputadas a pessoa física. Este tema (direito de imagem) já está resolvido neste processo.

Todavia, uma vez comprovado que **parte** dos valores autuados decorreram da cessão de direitos econômicos – os quais não possuem relação com os direitos personalíssimos de imagem – é imperioso que se cancele a parcela exigida sobre o tema em questão.

Segundo a decisão de 1ª instância, se não há comprovação de que Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda. poderia alienar direitos econômicos, não se pode afastar a tributação da pessoa física:

(...) No caso, como não foi apresentado contrato de cessão de direitos econômicos entre o contribuinte, titular originário dos direitos econômicos pertencentes ao atleta, e a Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda., bem como o contrato de fls. 574/581 não pode ser oposto ao Fisco por falta de comprovação de assinatura, data do negócio e registro público, não há como afastar a tributação do contribuinte quanto aos rendimentos a ele vinculados.

Quanto a questão da comprovação, a mácula foi saneada durante o processo. Foi corrigida a parte da assinatura com firma reconhecida, justificadamente. A digitalização pela própria RFB não havia inserido a última página do contrato. Quando o contrato foi juntado durante a defesa, foi apresentado de forma completa, com assinatura.

Quanto ao procedimento fiscal anterior ao lançamento, já existiam indícios de que nem todos os valores correspondiam a direito de imagem, o que daria margem a uma investigação mais profunda. As notas fiscais já demonstravam que somente parte dos valores eram oriundos de direito de imagem. Isto consta no próprio Termo de Verificação Fiscal. No momento em que a dúvida surge a fiscalização tem o poder de intimar, e as notas fiscais já indicavam que existia a diferença (de direito de imagem para direito econômico).

Vejo que o objetivo do julgamento de 2ª instância não é somente verificar, de forma simples, se a atividade do fiscal foi correta. O papel do Processo Administrativo Fiscal é de justamente buscar a verdade material, e nisto o impugnante/recorrente faz parte dessa busca. A rigor, o contribuinte deve ajudar a Administração Pública. Para que se tribute unicamente o que precisa ser tributado, a busca da verdade material tem como aliado o próprio contribuinte.

Não há uma configuração – isto no campo da argumentação – de torpeza no sentido de trazer a prova após o momento oportuno para que, conseqüentemente, o auto caia. A multa de 75% (e não de 150%) adotada é prova dessa admissão. O contribuinte com clareza trouxe as provas necessárias durante o processo.

Justamente pela legalidade estrita, positivada na própria Constituição Federal (art. 37, caput), é que tenho sido rigoroso em meus votos e não posso me deixar vencer por princípios que deturpam o próprio direito público (e que não possuem correspondente positivado), como o da “salvabilidade do lançamento”. Não estou sendo incoerente com meus julgados anteriores. O contribuinte não perdeu a oportunidade de apresentar os documentos que, *in casu*, demonstram a motivação divergente.

O auto inicia com o direito de imagem e, mesmo após a apresentação de provas, continua incluindo o direito econômico. Qual princípio foi respeitado: o da verdade material ou o da “salvabilidade do lançamento”? É diferente de o contribuinte não provar nada e o auto presumir que tudo se trata de direito de imagem.

A descrição do fato relativo à situação infracional imputada objetiva demonstrar os elementos e as circunstâncias da obrigação tributária que não teriam sido observadas pelo contribuinte. Em virtude do princípio da legalidade e da tipicidade, a hipótese e o fato devem guardar, entre si, intrínseca relação de pertinência. É o que escreve Fábio Soares de Melo:

[...] a descrição do fato praticado pelo contribuinte demonstra os motivos que culminaram no lançamento de ofício, estabelecendo o nexo entre as provas colacionadas pela autoridade fazendária em decorrência do procedimento de fiscalização realizado e a conclusão de sua verificação. Observamos que a descrição do fato que embasa a exigência fiscal deve ser relatada de forma clara, precisa e pormenorizada, de forma que não comporte dúvida acerca da relação lógica e jurídica entre os elementos da formação de sua convicção. (*Processo Administrativo Tributário: princípios, vícios e efeitos jurídicos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 121).

A autoridade, que precisa demonstrar no lançamento a ocorrência do fato tributário, acaba então colocando nos mesmos moldes o direito econômico com o direito de imagem. E esta ausência da indicação apropriada do motivo invalida o ato administrativo. Nesse sentido há falha de motivação do Auto.

Marina Vieira de Figueiredo prevê a questão da prova compor e contrapor o fato indiciário:

É importante ressaltar, por fim, que no direito tributário, cremos não ser possível falar em presunções absolutas, sob pena de violação a princípios como o da legalidade e da tipicidade tributária. Com isso queremos dizer que sempre deve ser permitido ao contribuinte produzir prova em contrário, a fim de comprovar que o fato jurídico tributário não ocorreu, apesar de existir um fato indiciário que permita que o Fisco afirme que ele ocorreu.

Do contrário, a consequência imediata será a possibilidade de tributação de situações que não se enquadram na descrição do antecedente da regra-matriz tributária. Num exemplo: a partir de um fato indiciário qualquer, o Fisco reputa ocorrido acréscimo patrimonial, expedindo norma individual e concreta obrigando o contribuinte a pagar o imposto de renda incidente sobre esses supostos valores. Se esse acréscimo não ocorreu no mundo dos fatos e não fora dada ao contribuinte a oportunidade de produzir prova nesse sentido, terá havido a tributação de situação diversa daquela descrita na hipótese da regra-matriz do IR, qual seja, “auferir renda”. (*Lançamento Tributário: Revisão e seus efeitos*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 194-195).

Galderise Fernandes Geles entende que a falta de motivo como matéria de ordem pública:

Dessarte, o motivo – elemento relacionado à atividade da construção de sentido embasado na conjugação de dois pontos: fato e norma – é requisito essencial à formação do ato administrativo, sendo imperioso para motivação do ato, bem como para viabilizar a ampla defesa e a busca pela verdade jurídica material, ostentando, portanto, caráter de matéria de ordem pública. (*Contencioso Tributário: matérias de ordem pública no processo administrativo tributário*. Curitiba: Juruá, 2021, p. 117).

Pelo art. 10 do Decreto 70.235/1972 o auto de infração deverá ser conter obrigatoriamente a descrição do fato. Sobre estes requisitos, indispensáveis – sob pena de nulidade dado o cerceamento do direito de defesa – escreve José Eduardo Soares de Melo:

O lançamento contido no auto de infração estará desprovido de eficácia se não especificar os mencionados elementos, especialmente pelo fato de dificultar o oferecimento da ampla defesa. (*Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 104).

E por isso acompanho os votos dos Conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Thiago Buschinelli Sorrentino, bem como os pontos levantados anteriormente pelo do Conselheiro Savio Salomão de Almeida Nóbrega, o qual não participou do retorno deste julgamento.

Por estas razões entendo de forma divergente, no sentido de excluir da base os valores relacionados a alienação do direito econômico.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho