



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18470.729769/2014-46
ACÓRDÃO	2202-011.453 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ADRIANO LEITE RIBEIRO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

DIREITO DE IMAGEM. POSSIBILIDADE DE EXPLORAÇÃO PELA PESSOA JURÍDICA. FUNDAMENTO DA AUTUAÇÃO SUPERADO. IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO.

A acusação fiscal delimita o próprio lançamento e os seus fundamentos não podem ser alterados no fluxo do contencioso. Considerando que a acusação fiscal partiu de uma premissa de que seria impossível a exploração do direito de imagem por pessoa jurídica, a superação deste fundamento leva ao cancelamento da exigência fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (relatora) e Marcelo Valverde Ferreira da Silva, que lhe davam provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Perlatto Moura. Manifestou interesse em declarar voto o conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Henrique Perlatto Moura – Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Andressa Pegoraro Tomazela, Marcelo de Sousa Sateles (substituto integral), Henrique Perlatto Moura, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) complementar dos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, apurada em decorrência de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de Pessoa Jurídica.

Conforme bem sumariado no relatório do acórdão recorrido, o qual peço vênia para adotar:

Por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal lavrado em 07/10/2013, o contribuinte foi intimado a apresentar documentação comprobatória acerca dos valores informados a título de rendimentos isentos e não tributáveis em suas declarações relativas aos exercícios de 2011, 2012 e 2013, dentre outros documentos. Em resposta, o contribuinte, por meio de seu procurador, solicitou maior prazo para prestação de esclarecimentos.

Em resposta, foi inicialmente apresentado o contrato de fls. 35/45. Em 15/08/2012, foi realizada diligência (fls. 46/52), o que motivou a juntada dos documentos de fls. 54/70, quais sejam, contratos firmados pelo interessado com o Clube de Regatas do Flamengo. Em 28/04/2014, foi realizada outra diligência (fls. 77), em razão da qual foram apresentados os documentos de fls. 80/129, aí incluídas diversas notas fiscais de prestação de serviços emitidas por ADRIANO SERVICOS E ASSESSORIA ESPORTIVA LTDA.

Na sequência, foram efetuadas novas diligências, junto a NIKE DO BRASIL COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA., em 21/05/2014 (fls. 133), o que motivou a juntada dos documentos de fls. 134/184, bem como junto a VULCABRAS AZALEIAS CALÇADOS E ARTIGOS ESPORTIVOS S/A., em 21/05/2014 (fls. 183), o que motivou a juntada dos documentos de fls. 186/240. Foi, ainda, realizada diligência junto ao SPORT CLUB CORINTHIANS PAULISTA (fls. 241 e 244), tendo sido juntados os documentos de fls. 245/261.

Em vista das irregularidades apuradas, a Fiscalização elaborou o Termo de Verificação de fls. 268/274 e lavrou o auto de infração de fls. 275/290, com a seguinte infração:

o omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, nos anos 2009, 2010 e 2011.

Entendeu a autoridade fiscal que houve omissão de rendimentos tributáveis auferidos a título de uso do direito de imagem, recebidos do Clube de Regatas do Flamengo, CNPJ 33.649.575/0001-99, Nike do Brasil Comércio e Participações

Ltda, CNPJ 59.546.515/0002-15, Vulcabrás Azaléia-RS Calçados e Artigos Esportivos S/A, CNPJ 98.408.073/0001-11 e Sport Club Corinthians Paulista, CNPJ 61.902.722/0001-26, por meio da pessoa jurídica Adriano Serviços e Assessoria Esportiva Ltda., conforme demonstrativos de fls. 272/274. Justificou a fiscalização que o direito à imagem, nome, voz, apelido esportivo e nome do atleta é direito personalíssimo e, portanto, intransmissível a terceiros.

O contribuinte foi cientificado do lançamento, por meio de procurador, em 17/11/2014 (fls. 275) e apresentou, em 16/12/2014, a impugnação de fls. 296/330, bem como os documentos de fls. 334/519, por intermédio de mandatário (fls. 291), na qual teceu, em síntese, os seguintes argumentos:

- o entendimento de que a pessoa jurídica Adriano Serviços e Assessoria Esportiva Ltda. não poderia explorar o direito de imagem do interessado é improcedente, conforme legislação em vigor (art. 129 da lei nº 11.196/2005 e art. 980-A da lei nº 12.441/2001);

- para que os recebimentos a título de direito de imagem pudessem ser considerados salário, necessário que existisse decisão específica emanada pela Justiça do Trabalho, de modo que tais rendimentos não possuem natureza salarial;

- alguns valores recebidos a título de direito de imagem pelo atleta decorreram de contratos firmados diretamente entre a empresa de titularidade do Impugnante e seus patrocinadores, sem qualquer intermédio dos respectivos clubes em que atuava à época;

- não é porque uma pessoa é atleta profissional que deve exercer apenas tal atividade como meio de auferir receitas;

- é ilegal a apuração da base de cálculo do suposto débito, dado que a sistemática adotada não encontra qualquer respaldo legal e, portanto, afronta o princípio da legalidade, além de não terem sido levados em consideração, para fins de subtração do montante tributário apurado, os valores devidamente recolhidos a título de impostos e contribuições pela pessoa jurídica, que incidiram sobre idêntico valor tributável no presente caso;

- os rendimentos oriundos destas atividades, que não se confundem com o trabalho exercido pelo profissional de futebol em relação ao clube de futebol a que pertence, foram devidamente tributados na pessoa jurídica que recebia tais rendimentos e, posteriormente, dividia os lucros entre os sócios da empresa, a saber: o Impugnante e sua mãe, Sra. Rosilda de França Ribeiro, detendo, respectivamente, 40% e 60% do capital social;

- ou seja, absolutamente regular foi a constituição da pessoa jurídica para administração das atividades do Impugnante relacionadas ao seu direito de imagem, não se encontrando presente qualquer hipótese legalmente prevista para que se desconsidere sua personalidade jurídica, bem como a autoridade autuante não mencionou qualquer dispositivo legal para fins de desconsideração

da personalidade jurídica da empresa ADRIANO SERVICOS E ASSESSORIA ESPORTIVA LTDA.;

- entende que deve ser anulado o lançamento, por não atendimento da exigência contida no artigo 10 do Decreto n.º 70.235/72, por entender impossível admitir a pretensão fiscal baseada na descaracterização de jurídicos perfeitamente realizados pelo Impugnante, já que tal pretensão não encontra respaldo sequer em mera menção aos únicos dispositivos legais que possibilitariam, eventualmente, tal descaracterização;

- a exploração de direito personalíssimo por pessoa jurídica, nunca expressamente vedado, passou, de fato, a ser expressamente permitido com o advento do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005 (anterior aos fatos geradores objeto destes autos) e pela Lei n.º 12.441/2011, instituidora das EIRELIs;

- o artigo 170 da Constituição Federal, consagrador do princípio da livre iniciativa, expressamente permite aos cidadãos optarem pela forma de prestação de serviços que melhor lhe convier;

- sendo permitida a exploração do direito de imagem por pessoa jurídica, não há dúvidas de que a d. fiscalização não pode desconsiderar a personalidade jurídica de uma empresa criada para este fim, exceto em hipóteses de comprovada simulação;

- o fato de o Impugnante ter escolhido receber os rendimentos provenientes da exploração desse direito através de uma pessoa jurídica da qual é sócio não vai de encontro com tal natureza personalíssima do direito em si;

- embora refira-se a pagamento proveniente de ganho obtido com exibição pública do espetáculo futebolístico, o Direito de Arena não se confunde com o Direito de Uso de Imagem, que não obstante também gere rendimento ao atleta profissional em decorrência do mesmo evento (exibição pública do espetáculo), é devido de forma individualizada à cada atleta e é pactuado através de contrato autônomo ao de trabalho, possuindo natureza civil/comercial e não tendo qualquer relação com o vínculo trabalhista;

- isto porque os atletas de futebol, como pessoas públicas que são, também recebem pela exibição de sua imagem, cobrança esta que não guarda nenhum vínculo com o respectivo contrato de trabalho existente entre o atleta e o clube-empregador, sendo, inclusive, muitas vezes os contratos de remuneração pelo uso de suas imagens e vozes celebrados diretamente com os patrocinadores (docs. Anexos);

- que, na licença ou cessão de uso de imagem, o atleta permite, mediante contraprestação financeira, que uma terceira pessoa, algumas vezes o clube de futebol do qual é contratado, já que este é que intermedeia a aparição do atleta na mídia, divulgue suas imagens e se beneficie, direta ou indiretamente, de tal fato;

- que esta exploração de imagem física do atleta não tem qualquer vínculo empregatício;
- que facilmente conclui-se que o direito de imagem não é salário e, por esta razão, o simples fato de o atleta profissional de futebol receber rendimentos a título de cessão de direito de imagem, desvinculados do contrato de trabalho, não pode, jamais, ser caracterizado como ato escuso, ilegal ou tendente a burlar o direito pátrio;
- no caso de manutenção da infração, deve ser efetuada a compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica Adriano Serviços e Assessoria Esportiva Ltda. com os valores apurados no auto de infração;
- o método de apuração utilizado não encontra respaldo no ordenamento pátrio quanto porque, além disto, exigir do Impugnante imposto de renda sobre receitas de direito de imagem já tributadas pela pessoa jurídica da qual é sócio representa claro bis in idem, repudiado tanto por nossa doutrina quanto pela jurisprudência, que veementemente asseveram que um tributo não pode incidir duas vezes sobre a mesma base tributável;
- o auto de infração é improcedente, devendo-se cancelar o lançamento efetuado.

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

O Colegiado da 19ª Turma da Delegacia de Julgamento Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro (DRJ/RJO), por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente, em decisão assim ementada:

NULIDADE. PRESSUPOSTOS. INEXISTÊNCIA.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

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.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS. CARÁTER PERSONALÍSSIMO. POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO NA PESSOA JURÍDICA.

A lei permite a constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços, mesmo em caráter personalíssimo. No entanto, não se enquadram na hipótese

definida no art. 129 da Lei 11.196/2005 todos os serviços, mas tão somente os serviços intelectuais, quais sejam, aqueles que, em oposição ao serviço físico, ou material, dependem da inteligência ou do preparo acadêmico do trabalhador.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e as judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS NA IMPUGNAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa apreciar alegações mediante juízos subjetivos, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS RECOLHIDOS NA PESSOA JURÍDICA COM IRPF.

A pessoa física, em seu nome, não pode pleitear os impostos apurados, lançados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica, sendo que a única entidade competente para pleitear a restituição deste indébito é a própria pessoa jurídica, na forma da legislação e por meio de seus representantes.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificado da decisão de piso em 11/3/2024, o contribuinte apresentou recurso em 2/4/2024 por meio do qual, após narrar os fatos, devolve a este Conselho as mesmas teses de defesa apresentadas à primeira instância.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressuposto de admissibilidade, portanto dele conheço parcialmente.

Transcrevo inicialmente parte dos fundamentos constantes no Termo de Verificação:

Os valores recebidos do licenciamento de direitos de uso de nome, voz e imagem do Clube de Regatas do Flamengo, CNPJ 33.649.575/0001-99, Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda, CNPJ 59.546.515/0002-15, Vulcabras Azaléia-RS Calçados e Artigos Esportivos S/A, CNPJ 98.408.073/0001-11 e Sport Club Corinthians Paulista, CNPJ 61.902.722/0001-26, configuram omissão de rendimentos decorrentes do fato de o Contribuinte, ao exercer a atividade de jogador de futebol, ter feito uso de uma pessoa jurídica, a empresa Adriano

Serviços e Assessoria Esportiva Ltda, CNPJ 04.644.121/0001-27, para a qual passaram a ser pagos os rendimentos decorrentes da venda dos seus direitos de imagem de jogador de futebol. Tal procedimento teve por objeto deixar de recolher tributos.

A obrigação de prestar trabalho tem natureza personalíssima, assim como a licença de uso de imagem, a cargo do jogador, pessoa física, o que impede a designação de pessoa jurídica para sua execução. O direito de imagem não pode ser transmitido à outra pessoa, de modo que a esta é vedado negociá-lo posteriormente como se titular desse direito fosse.

A única finalidade da pessoa jurídica foi a de servir de intermediária para o repasse ao contribuinte dos seus (reitos de imagem, ou seja, a interposta pessoa jurídica foi usada para mascarar a real remuneração paga ao referido profissional.

A execução da obrigação personalíssima, não é realizada pela pessoa jurídica, mas sim por seu sócio. Logo os rendimentos do cumprimento desta obrigação são auferidos pela pessoa física, que se constitui no sujeito passivo da obrigação tributária decorrente da incidência do imposto sobre essa renda.

...

Posto isso, passo à análise das razões recursais, cujas teses de defesa estão dispostas nos seguintes capítulos:

Preliminar: NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO COMBATIDO POR AUSÊNCIA DE QUALQUER FUNDAMENTAÇÃO LEGAL A JUSTIFICAR A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E DE NEGÓCIO JURÍDICO PERFEITO

Alega o recorrente ser o lançamento nulo por estar desprovido de fundamentação legal para a desconsideração da personalidade jurídica da empresa Adriano Serviços e Assessoria Esportiva LTDA. e conseqüentemente dos negócios jurídicos realizados pela pessoa jurídica da qual é sócio, por afronta aos princípios da legalidade e da segurança jurídica, além do inciso IV do art. 10 do Decreto 70.235/1972.

Ocorre que no lançamento em questão a D. Autoridade Fiscal não aplicou a teoria da desconsideração da pessoa jurídica. E nem poderia por falta de competência, mas apenas identificou o contribuinte, aplicando a regra do art. 121, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, atribuiu a responsabilidade pela obrigação principal àquele que entendeu de fato ter relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador do imposto de renda.

Respalhada na legislação, não há óbice para que a autoridade lançadora requalifique certos negócios ou situações jurídicas, formalmente existentes, sendo atribuição legal do auditor-fiscal, ao constatar irregularidades, proceder ao lançamento, não havendo a nulidade alegada.

Quanto ao mérito, passo a apreciá-lo:

DA POSSIBILIDADE DE EXPLORAÇÃO DE DIREITO DE IMAGEM POR PESSOA JURÍDICA - DOS ARTIGOS 129 DA LEI N.º 11.196/2005, 280-A DO CÓDIGO CIVIL, 87-A DA LEI PELÉ - DOS PRINCÍPIOS DA LIVRE INICIATIVA, LIBERDADE DE CONTRATO E AUTONOMIA DA VONTADE

Trata-se de matéria amplamente debatida no âmbito deste Conselho, sendo que a discussão deve levar em conta o caso concreto, o que passo a analisar.

Discute-se no presente processo rendimentos recebidos nos anos de 2009 a 2011. Não se pode negar que a possibilidade de o direito de uso da imagem, em seu aspecto patrimonial, poder ser cedida a terceiros, inclusive a pessoas jurídicas, com vistas à exploração econômica, diante da normatização da matéria a partir de meados do ano de 2011.

Inicialmente tem-se a Lei 12.395/2011, que inseriu o artigo 87-A na Lei 9.615/98, e que disciplina que

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

Parágrafo único. Quando houver, por parte do atleta, a cessão de direitos ao uso de sua imagem para a entidade de prática desportiva detentora do contrato especial de trabalho desportivo, o valor correspondente ao uso da imagem não poderá ultrapassar 40% (quarenta por cento) da remuneração total paga ao atleta, composta pela soma do salário e dos valores pagos pelo direito ao uso da imagem. (Incluído pela Lei nº 13.155, de 2015)

O dispositivo admite a possibilidade de o atleta ceder o direito ao uso de imagem a terceiros, mediante um contrato específico de natureza civil, paralelo ao contrato de trabalho. De se registrar que tal contrato de cessão do direito de imagem do recorrente à pessoa jurídica Adriano Serviços e Assessoria Esportiva Ltda. é inexistente nos presentes autos, de forma que esta não poderia negociá-lo, pois não o detinha.

Mas mesmo que assim não fosse, referido normativo não estabeleceu que a tributação da renda obtida recairia na pessoa jurídica ou na pessoa física, diferente do que estabelece o art. 980-A, § 5º, do CC, que admite que o direito de imagem em seu aspecto patrimonial possa ser transmitido a terceiros; porém, este último normativo não se aplica ao presente caso no que concerne à forma de tributação, eis que Adriano Serviços e Assessoria não é uma EIRELI.

Já o art. 129, da Lei 11.196/2005 permite a interposição de pessoas, aqui sim, para fins tributários e previdenciários independente da forma de constituição da pessoa jurídica, mas desde que haja prestação de serviços intelectuais e estes sejam executados pela pessoa jurídica:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou

empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.(g.n.)

No caso dos autos, examinado os contratos de licenciamento do uso do direito como o de nome, voz e imagem do atleta, o que se verifica é a cessão do nome, voz, imagem e apelido do Recorrente, como determinam as cláusulas contratuais, mas não há qualquer obrigação de 'fazer', não se enquadrando como serviço. Extraí-se do Contrato com o Corinthians (fls. 249 e ss), por exemplo:

DO OBJETO

1. As imagens, voz, nome e apelidos e autógrafos do Atleta Anuente nos áudios e fitas magnéticas obtidas nos jogos, treinos, bastidores, viagens e concentrações são parte exclusiva do acervo histórico do Departamento de Futebol do CORINTHIANS, que delas poderá usufruir como bem quiser em razão do presente contrato.

1.1. As imagens e voz do Atleta Anuente obtidas fora de seu horário de trabalho, ou seja, aquelas não obtidas nos jogos, treinos, bastidores, viagens, concentrações e outros eventos relacionados ao CORINTHIANS, assim como sua voz, nome, apelidos, representações, caricaturas e autógrafos igualmente estão incluídas no objeto deste Contrato e estão sendo licenciadas ao CORINTHIANS a título exclusivo, somente podendo ser utilizadas pelo CORINTHIANS ou sublicenciadas por este mediante contrato escrito.

1.2. O CORINTHIANS poderá utilizar as imagens do Atleta Anuente, assim como sua voz, nome, apelidos, representações, caricaturas e autógrafos na produção de vídeos sobre as campanhas do time, com imagens de bastidores, viagens, concentrações, para serem comercializados com terceiros; nos áudios, nas fitas magnéticas, nas fotos autografadas em papéis, camisetas, plásticos, cartões, chaveiros e similares, figurinhas, vídeo game, pôsteres, fotos, publicidade para terceiros, internet, revistas, jornais e requerer a presença e participação do Atleta Anuente em visitas às escolas -creches, orfanatos, asilos, lojas comerciais, indústrias, fábricas, feiras, etc.

E mesmo que fosse superada a falta de prestação de serviços, remanesce ainda o questionamento de qual seria o serviço intelectual, científico, artístico ou cultural existente na cessão da voz, imagem, nome e apelido do recorrente. De se notar que a própria Constituição Federal (arts. 215 e 217) distingue cultura de desportos; ainda no REsp nº 1.227.240 o STJ rechaçou, de forma incidental, a inclusão da atividade desenvolvida por atletas entre aquelas mencionadas pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Nesse mesmo sentido, transcrevo parte do voto proferido no Acórdão 9202-011.585, de Relatoria do Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros:

Há, ainda, quem reconheça, como o faz o acórdão recorrido, que a cessão da exploração da vertente patrimonial do direito de imagem para uma pessoa jurídica esteja autorizada e prevista no art. 129 da Lei nº 11.196, porém, a meu ver, o dispositivo trata exclusivamente de “prestação de serviços” e a exploração econômica (comercialização) da vertente patrimonial do direito de imagem de uma pessoa física por outra pessoa, física ou jurídica, que recebe a autorização para a exploração comercial não é prestação de serviços. Trata-se de sublicenciar o direito de uso da imagem em razão da licença que recebe para comercializar o direito patrimonial traduzido pela imagem da pessoa física.

Certamente, o “jogar futebol” não é o objeto licenciado, tampouco é possível considerar que o jogador de futebol preste serviço intelectual na concepção doutrinária do termo.

Serviço intelectual artístico ou cultural são os exercidos, por exemplo, por artistas, figurinistas, teatrólogos etc. Desporto e cultura na própria visão do texto constitucional não se confundem.

A licença ou autorização concedida ou cessão é para a exploração econômica (comercialização) da imagem e isso não é sequer prestação de serviço ou, caso queira se entender que se cuida de prestação de serviço, então o serviço prestado será de agenciamento, mas não de “jogar futebol” em si mesmo e a nível de Tribunais estaduais não vêm se entendendo que seja agenciamento ou qualquer outra espécie de serviço. Se fosse entendido como serviço só aí se falaria no art. 129 da Lei nº 11.196. Portanto, se não há serviço, não vejo como aplicar de forma direta o art. 129, embora, nem por isso, se deixe de existir a possibilidade da cessão da exploração da imagem por força da livre iniciativa e do amplo direito de empresariar e de se organizar.

...

Por fim, pergunta-se: qual serviço teria sido prestado **pela pessoa jurídica** (a lei diz: ‘quando por esta realizada’)? Não restam dúvidas que os serviços foram todos prestados pela pessoa física. Mesmo se admitindo que uma pessoa jurídica seja uma ficção, e que suas atividades são de fato desempenhadas por pessoas naturais, não se pode negar que não há nos autos a mínima demonstração da existência de uma organização tendente a exploração da imagem, ou elementos de estruturação da escrituração de despesas, de direitos e de obrigações na sociedade empresária em relação a imagem explorada, mas sim uma simulação de uma sociedades comercial, cujo único ativo seria a imagem, nome e voz e apelido do Recorrente, e apenas um dos sócios é o gerador de receita.

Afastada portanto a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Necessário então verificar, no caso concreto, a possibilidade de que a incidência tributária sobre as rendas discutidas recaísse sobre a pessoa jurídica.

Transcrevo inicialmente os fundamentos constantes no Termo de Verificação (fls. 270 e ss) que motivaram o lançamento:

Os valores recebidos do licenciamento de direitos de uso de nome, voz e imagem Clube de Regatas do Flamengo, ... Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda, ..., Vulcabras Azaléia-RS Calçados e Artigos Esportivos S/A, ... e Sport Club Corinthians Paulista, ... configuram omissão de rendimentos decorrentes do fato de o Contribuinte, ao exercer a atividade de atleta profissional de futebol, ter feito uso de uma pessoa jurídica a Adriano Serviços e Assessoria Esportiva Ltda., ..., para as quais passaram a ser pagos os rendimentos decorrentes da venda dos seus direitos de imagem de jogador de futebol. Tal procedimento teve por objeto deixar de recolher tributos.

A obrigação de prestar trabalho tem natureza personalíssima, assim como a licença de uso de imagem, a cargo do jogador, pessoa física, o que impede a designação de pessoa jurídica para sua execução. O direito de imagem não pode ser transmitido à outra pessoa, de modo que a esta é vedado negociá-lo posteriormente como se titular desse direito fosse.

A única finalidade da pessoa jurídica foi a de servir de intermediária para o repasse ao contribuinte dos seus direitos de imagem, ou seja, a interposta pessoa jurídica foi usada para mascarar a real remuneração paga ao referido profissional.

A execução da obrigação personalíssima, não é realizada pela pessoa jurídica, mas sim por seu sócio. Logo os rendimentos do cumprimento desta obrigação são auferidos pela pessoa física, que se constitui no sujeito passivo da obrigação tributária decorrente da incidência do imposto sobre essa renda.

Os pagamentos relativos aos contratos de cessão de uso de imagem efetuados pelo Clube de Regatas do Flamengo, ... Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda, ..., Vulcabras Azaléia-RS Calçados e Artigos Esportivos S/A, ... e Sport Club Corinthians Paulista, afetaram sensivelmente a tributação legalmente prevista.

Ocorre que nos anos de 2009, 2010 e 2011, o Contribuinte, jogador de futebol, cujos serviços são prestados de forma pessoal, deveria ter seus rendimentos tributados na pessoa física, incluídos aí os rendimentos originados da cessão do direito ao uso da imagem, sendo incabível a atribuição desses rendimentos à pessoa jurídica.

...

Interessante o pronunciamento do Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, proferido no voto vencedor do Acórdão 2202-004.008, que examinou questão semelhante:

Em relação a atletas e, em especial a jogadores de futebol, há grande dissenso na doutrina quando se discute qual seria a natureza jurídica das verbas pagas a título de direito de uso da imagem.

Há quem entenda que a cessão do direito de imagem só existe em virtude da profissão de atleta, ou seja, os clubes ou seus patrocinadores celebram com o jogador - ou com uma pessoa jurídica por ele constituída - um contrato pelo qual irão divulgar a imagem do atleta, inclusive vinculando-a à venda de produtos.

Assim, como o referido contrato é celebrado somente em função da relação de emprego entre o clube e o atleta, não haveria dúvida de que o pagamento efetuado em razão do direito de imagem tem natureza salarial e assim deve ser tributado.

Por outro lado, existe um entendimento de que o contrato de cessão de direito do uso de imagem, por ser autônomo, paralelo e inconfundível com o contrato desportivo, integra um direito da personalidade do atleta e pode ser cedido, tendo finalidade distinta do salário.

Entendo que a distinção entre as finalidades dos contratos de cessão de direito de imagem somente pode ser aferida no caso concreto e uma indagação a ser feita, de crucial importância para o deslinde da questão, é se o contrato de direito de uso de imagem é autônomo em relação ao contrato de trabalho. Sendo positiva a resposta, é possível que se esteja diante de um contrato de natureza civil e os rendimentos dele provenientes não integram a remuneração do atleta, a depender de outras variáveis a serem analisadas caso a caso. De modo contrário, não havendo autonomia entre o contrato de direito de uso de imagem e o contrato de trabalho, o que se tem é um contrato simulado, com a intenção de mascarar a real remuneração do esportista, com especial interesse na diminuição do pagamento dos tributos, tanto pelo contratante como pelo contratado.

...

Posto isso, passo a analisar o próximo capítulo recorrido, qual seja

DA NATUREZA NÃO-SALARIAL DOS RENDIMENTOS PERCEBIDOS PELA EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM

A cessão de direitos foi formalizada por uma contratação entre a pessoa jurídica Adriano Serviços e Assessoria Esportiva Ltda. e o Clube de Regatas do Flamengo, Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda, Vulcabras Azaléia-RS Calçados e Artigos Esportivos S/A, e Sport Club Corinthians Paulista.

Extrai-se do Contrato com o Clube de Regatas do Flamengo (fls. 58 e ss):

A. o ATLETA é jogador de futebol profissional, sendo atualmente membro da equipe de profissionais do FLAMENGO, decorrendo desta relação desportiva o interesse do FLAMENGO explorar, com exclusividade e integralmente a imagem, nome, apelido e voz do ATLETA para fins comerciais e promocionais;

...

D. a CONTRATADA detém no momento com exclusividade todos os direitos relativos à imagem, nome, voz e apelido desportivo do ATLETA, e, tanto o ATLETA, como a CONTRATADA, desejam ceder integralmente os direitos acima mencionados para o uso e/ou a exploração comercial pelo FLAMENGO e seus patrocinadores e/ou parceiros comerciais:

...

CLÁUSULA 1ª - OBJETO

1.1 O objeto do presente Contrato é estabelecer os termos e condições da cessão integral, em caráter de exclusividade, dos direitos de uso e exploração do nome, apelido desportivo, voz e imagem do ATLETA, no Brasil e no exterior, que a CONTRATADA faz ao FLAMENGO com a anuência do ATLETA.

1.2. Nesse sentido, a CONTRATADA cede integralmente ao FLAMENGO, em caráter exclusivo, o direito ao uso e à exploração comercial do nome, apelido desportivo, voz e imagem do ATLETA, no Brasil e no exterior, incluindo imagens em jogos e competições do qual participe, para utilização comercial e/ou publicitária, em toda e qualquer ação de marketing do FLAMENGO e/ou seus patrocinadores, incluindo, mas não se limitando a, exibição e reprodução em videos, filmes, documentários, livros, álbuns de figurinha e, ainda, produtos em geral licenciados pelo FLAMENGO.

1.3. O FLAMENGO poderá usar e dispor livremente dos direitos que lhes são cedidos, em toda e qualquer modalidade de utilização, por si ou por terceiros por ele autorizados para tal fim, ficando expressamente autorizado a ceder, no todo ou em parte, os direitos de uso e exploração comercial do nome, apelido desportivo, voz e imagem do ATLETA a seus patrocinadores e/ou parceiros comerciais, desde que, em qualquer hipótese, a utilização dos direitos ora cedidos não viole os princípios da moral e dos bons costumes,

...

2.4. O ATLETA obriga-se a participar de jogos e/ou eventos promocionais, a qualquer título, através do qual o FLAMENGO tenha interesse em divulgar a imagem do ATLETA, do próprio Clube, dos produtos licenciados, das lojas franqueadas, patrocinadores oficiais e/ou parceiros comerciais.

...

2.8. O ATLETA compromete-se a utilizar nas dependências do FLAMENGO, nos treinos (incluindo no trajeto de ida e volta dos mesmos), competições oficiais e/ou amistosas, entrevistas, programas de televisão, eventos esportivos realizados no Brasil ou no exterior, nos embarques e desembarques de viagens realizadas pelo FLAMENGO, bem como em eventos sociais e esportivos do mesmo, os uniformes oficiais que levem o nome, logotipo, logomarca, marca mista e nominativa do FLAMENGO e de seus patrocinadores ou produtos de qualquer natureza relacionados aos mesmos, que venham a ser indicados pelo FLAMENGO nas dimensões e formas permitidas pelas leis vigentes, sendo vedado ao ATLETA a ostentação de quaisquer outras marcas, ou menção a quaisquer produtos, assim como o uso de qualquer outro uniforme ou vestuário que não os uniformes oficiais.

...

2.10. O ATLETA compromete-se a participar de filmes comerciais e/ou promocionais, outdoors, vídeos comerciais e promocionais, panfletos, anúncios na mídia em geral, sessões de autógrafos, 'ançamentos de produtos do FLAMENGO ou de seus patrocinadores e em qualquer outro evento promocional que vise a divulgação comercial da marca FLAMENGO.

...

2.12. Ao realizar entrevistas nas dependências do FLAMENGO, o ATLETA deverá acatar as orientações da Assessoria de Imprensa do FLAMENGO, devendo as mesmas ocorrer tão somente na frente da painel do patrocinador ou em qualquer outro lugar indicado pelo FLAMENGO e/ou por sua Assessoria de Imprensa.

2.14. O ATLETA compromete-se a participar de filmes comerciais e/ou promocionais, outdoors, vídeos comerciais e promocionais, panfletos, anúncios na mídia em geral, sessões de autógrafos, lançamentos de produtos e em qualquer outro. evento promocional, sempre que solicitado pelo Departamento de Marketing do FLAMENGO.

CLÁUSULA 3ª - OBRIGAÇÕES DO FLAMENGO

...

3.3. O FLAMENGO compromete-se a arcar com todas as despesas de locomoção, alimentação e hospedagem quando o ATLETA estiver representando o FLAMENGO em algum evento fora do Município do Rio de Janeiro, desde que tais despesas sejam devidamente aprovadas.

...

CLÁUSULA 4ª - DECLARAÇÃO DO ATLETA

4.1. O ATLETA declara que a CONTRATADA é a exclusiva titular dos direitos de uso de sua imagem, nome comercial, voz e apelido desportivo, os quais, neste ato, são cedidos e transferidos na sua integralidade ao FLAMENGO, com plena concordância do ATLETA que assume, solidariamente, para todos os fins e efeitos de direito, a obrigação de cumprimento de todos os termos e condições previstos neste instrumento, inclusive para os efeitos do parágrafo primeiro do artigo 42 da Lei 9.615/98.

CLÁUSULA 5ª - DO PAGAMENTO

5.1- Pela cessão dos direitos de uso da imagem, nome comercial, voz e apelido desportivo, o FLAMENGO compromete-se a remunerar a CONTRATADA no valor total bruto de R\$ 1.300.000,00 (um milhão e trezentos mil reais), da seguinte forma:

5.1.1 - 13 (treze) parcelas de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), a cada dia 30 dos meses de maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2009, janeiro, fevereiro, março, abril e maio de 2010.

5.2- Os pagamentos referidos nas cláusulas 5.1. acima deverão ser efetuados pelo FLAMENGO mediante a apresentação das notas fiscais correspondentes, através de depósito em conta corrente a ser indicado pela Contratada.

5.3 A remuneração prevista na cláusula 5.1 está condicionada a participação do ATLETA em 50% (cinquenta por cento) dos jogos realizados pelo FLAMENGO durante a vigência do presente contrato.

...

CLÁUSULA 7ª - DO PRAZO

7.1. O presente Contrato terá vigência com início em 1º de maio de 2009 e término em 30 de maio de 2010, dependendo sua renovação da formalização de um termo aditivo, com fixação das novas condições pactuadas.

...

8.2. As Partes, desde já, acordam que uma vez extinto em definitivo por qualquer motivo os direitos federativos que o FLAMENGO possui sobre o ATLETA, este Contrato será automaticamente rescindido de pleno direito.

Às fls. 69/70 há o contrato de trabalho com o Flamengo, cuja vigência é de 01/05/2009 a 30/05/2010, exatamente o mesmo prazo de vigência do contrato de cessão de direito de imagem.

De se notar, pelos termos destacados, que contrato está indissociavelmente relacionado a pessoa física do recorrente e o clube de futebol: a exploração econômica não pode ocorrer sem a ação do seu titular, a pessoa física.

De se notar também que o clube detinha os direitos de imagem de seu jogador com exclusividade, pagava valores fixos mensais (R\$ 100.000/mês) e o contrato estava diretamente vinculado ao contrato de trabalho, de forma que não havia uma autonomia entre os contratos.

De se notar ainda que até mesmo as despesas de locomoção, alimentação e hospedagem do ATLETA quando este representava o FLAMENGO em algum evento fora do Município do Rio de Janeiro, eram pagas pelo Flamengo. Ora, se se tratasse de uma prestação de serviços por uma pessoa jurídica, é lógico que tais despesas seriam pagos por tal pessoa jurídica.

Nesse sentido, conforme poderou o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa (Acórdão 9202007.322):

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 envergarem 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.

O mesmo aconteceu no presente caso, no qual os pagamentos a título de cessão do uso do direito de imagem, voz, nome e apelido ao Flamengo estão diretamente associados à relação de emprego do atleta com o clube, sendo na realidade uma complementação da remuneração em razão de seu trabalho como jogador, evidenciando que o que se objetivava na contratação com a Adriano Serviços e Assessoria Esportiva Ltda. era a redução da tributação do imposto sobre a renda da pessoa física, no caso do Recorrente, e a redução de outros encargos legais, em relação ao clube esportivo.

Conforme apontado no TVF:

A única finalidade da pessoa jurídica foi a de servir de intermediária para o repasse ao contribuinte dos seus direitos de imagem, ou seja, a interposta pessoa jurídica foi usada para mascarar a real remuneração paga ao referido profissional.

A execução da obrigação personalíssima, não é realizada pela pessoa jurídica, mas sim por seu sócio. Logo os rendimentos do cumprimento desta obrigação são auferidos pela pessoa física, que se constitui no sujeito passivo da obrigação tributária decorrente da incidência do imposto sobre essa renda.

...

Ainda conforme apontou o julgador de piso, no que o acompanho:

Ressalte-se que a sociedade é formada pelos sócios Adriano Leite Ribeiro (40%) e Rosilda de França Ribeiro (60%), a qual, com certeza, não exerce atividade igual a do impugnante, tampouco possui os mesmos direitos de imagem que este, uma vez que a imagem é intrínseca e exclusiva de cada ser e, por isso mesmo, personalíssima.

...

Desse modo, o critério de identificação do sujeito passivo não depende da vontade dos contratantes. Contribuinte, nos termos do art. 121, I, do CTN é aquele que tem relação direta com o fato gerador.

O proveito econômico – que é fato gerador do imposto de renda –, pertence única e exclusivamente à pessoa do atleta, visto que somente ele pode dispor de sua imagem, como esclarecido. A pessoa física é quem tem relação direta com obtenção do rendimento decorrente da disposição de sua imagem, o que torna indiscutível ser ele o contribuinte, nos termos do CTN:

...

Não há nos autos a mínima demonstração da existência de uma organização tendente a exploração da imagem, ou elementos de estruturação da escrituração de despesas, de direitos e de obrigações na sociedade empresária em relação a imagem explorada, mas sim uma simulação de uma sociedade comercial, cujo único ativo é a imagem, nome e voz e apelido do Recorrente, na qual apenas um dos sócios é o gerador de receita, de forma que, mesmo que tenha havido a cessão de direitos econômicos à Adriano Serviços, o recorrente é o titular, de fato e de

direito, de eventuais créditos decorrentes da alienação desses direitos, e, portanto, o real beneficiário dos rendimentos recebidos a este título.

Interessante os fundamentos trazidos pelo Desembargador Jorge F. Gonçalves da Fonte no voto vencedor do Recurso Ordinário nº 00049200-82.2009.5.01.0009, do Tribunal Regional do Trabalho da 1ª Região (Acórdão publicado em 29/07/2011), cuja decisão foi mantida pelo TST:

A prática de pagamento de salários por fora é uma característica negativa desse ramo profissional. As agremiações desportivas que difundem a maior paixão nacional remuneram seus atletas com altos salários e, com raras exceções, esquecem-se de aprovisionar recursos para honrar seus compromissos sociais e tributários, isto sem levar em consideração os constantes atrasos no pagamento dos próprios salários dos jogadores. Criou-se, então, esse sofisma de direito de imagem, entabulado em instrumento normalmente firmado por empresa constituída pelos respectivos atletas, indiscutível pacto adjeto do contrato de trabalho, que, em resumo, era proveitoso para as duas partes. O clube entende que fica imune aos encargos sociais, mormente em relação ao FGTS que deixa de incidir sobre a cessão do direito de imagem, enquanto que o jogador, sob o abrigo de uma pessoa jurídica, recebe significativa vantagem no que tange ao imposto de renda, com alíquota mais baixa comparada ao percentual atribuído a qualquer pessoa física que auferir rendimentos por seu trabalho.[...]

Nesse mesmo sentido, o ACÓRDÃO 9202-011.585 – CSRF/2ª TURMA - SESSÃO DE 28 de novembro de 2024 - Mauricio Nogueira Righetti – Redator:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF Ano-calendário: 2007, 2008

(...)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATLETA. JOGADOR DE FUTEBOL. DIREITO DE IMAGEM DE CONTEÚDO PATRIMONIAL. LICENCIAMENTO MEDIANTE CESSÃO DA EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DOS DIREITOS DE IMAGEM DA PESSOA FÍSICA PARA PESSOA JURÍDICA DA QUAL O DESPORTISTA É UM DOS SÓCIOS. INEXISTÊNCIA DE EFETIVA EXPLORAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE ECONÔMICA POR MEIO DA EMPRESA. ELEMENTOS CARACTERÍSTICOS DA SIMULAÇÃO. EVASÃO FISCAL. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA POR IDENTIFICAÇÃO DOS FATOS EFETIVAMENTE OCORRIDOS. REQUALIFICAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA.

O direito de imagem possui conteúdo patrimonial que permite a licença a terceiros para exploração econômica em atividade organizada de fim especulativo que objetiva lucro, regendo-se por normas constitucionais e patrimoniais do direito privado estando autorizada a cessão da exploração da imagem, inclusive, diretamente da pessoa física do atleta para pessoa jurídica da qual ele seja titular ou um dos sócios, conquanto a exploração deva ser efetiva, de modo a se combater a simulação e evitar a evasão fiscal.

Da mesma forma que no contrato com o Flamengo, o contrato entre Adriano Serviços e Assessoria Esportiva Ltda e Calçados Azaleia S.A. (fls. 36 e ss) é vinculado ao contrato com o Flamengo e vigeu pelo mesmo período, com pagamentos fixos mensais, no qual a exploração econômica não pode ocorrer sem a ação da pessoa física. Neste (Azaleia) inclusive é expressamente dito que

Considerando, que por razões econômicas e mercadológicas o FLAMENGO necessita de ajuda de parceiro para arcar com a remuneração devida ao ADRIANO e que em razão disso solicitou formalmente à AZALEIA, na condição de parceira, patrocinadora e futura fornecedora de artigos e materiais esportivos oficial do FLAMENGO que participasse financeiramente desta operação, antecipando, por conta e ordem do FLAMENGO os valores previstos no CONTRATO AZALEIA/FLAMENGO a título de "verba de marketing", investindo-os, por conseguinte, em negócio jurídico que viabilizasse a atuação, como atleta profissional de futebol, do ADRIANO pelo FLAMENGO entre 01 de maio de 2009 e 30 de maio de 2010 pelo FLAMENGO;

Essas mesmas conclusões se aplicam ao contrato feito com Sport Club Corinthians Paulista (fls. 248 e ss), vigente no período de abril/2011 a junho/2012. Também aqui o contrato está indissociavelmente relacionado à pessoa física do recorrente e o Corinthians: a exploração econômica não pode ocorrer sem a ação do seu titular, a pessoa física, que recebia valores fixos mensais (R\$ 200.000,00), sendo tais rendimentos, pelos motivos já expostos, da pessoa física.

Por fim, de se notar que o contrato com a Nike em vigor a partir de 2006 (aditivo de fl. 139 e ss) foi celebrado diretamente entre o recorrente e a Nike e assinado por este, de forma que não há dúvidas tratar-se os valores recebidos de remuneração da pessoa física. Ademais, de se notar pelo contrato original (fls. 150 e ss) cláusulas como bônus por desempenho do jogador, exclusividade, exploração econômica pelo seu titular, a pessoa física, confirmando as conclusões já expostas acima.

Diante do exposto, entendo pela manutenção da tributação na pessoa física do recorrente.

DA NECESSIDADE DE ABATIMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS PELA PESSOA JURÍDICA

Quanto ao pedido de aproveitamento dos pagamentos feitos pela pessoa jurídica aos valores reclassificados como rendimentos da pessoa física, indico meu posicionamento pela sua possibilidade. Conforme ponderou o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos no Acórdão nº 9202-002764, j. 06/08/2013:

Entendo que, tendo sido desconsiderada a validade de um ato simulado, devem ser também desconsiderados todos seus efeitos e buscados os efeitos do ato dissimulado. Ora, a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica, referentes à atividade que de acordo com a própria fiscalização não teria sido por ela exercida, é uma mera consequência lógica e necessária ao lançamento. De outra forma, penso que não realizar a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica aos

valores devidos pela pessoa física, decorrentes da mesma atividade, seria uma incoerência interna, desconsiderando-se somente uma parte do ocorrido.

Tem-se no caso concreto o mesmo negócio jurídico, a mesma receita antes tributada pela pessoa jurídica e que se demonstrou tratar de rendimento da pessoa física, sendo apenas reclassificada. Uma vez apurado o real sujeito passivo e o real valor devido, deste deve ser abatido o que já foi pago na mesma operação.

Mutatis mutandis, este Conselho já editou a Súmula CARF nº 176, segundo a qual

“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 [da PF para a PJ] na tributação da mesma operação de alienação de bens ou direitos.”

O caso concreto trata da mesma operação de forma que, pela inteligência da referida Súmula, o tributo pago pela Pessoa Jurídica deve ser abatido daquele exigido da Pessoa Física na mesma operação.

Há quem alegue que esse aproveitamento carece de fundamento legal, eis que a compensação não é permitida em tais casos. Porém não se trata de compensação, mas de abater do valor devido aquilo que já foi pago, requalificando os pagamentos efetuados pela pessoa jurídica em razão da desconsideração no negócio jurídico praticado. A operação é única. O fato gerador é o mesmo e não há vedação legal para que se faça tal apropriação. Nesse sentido, transcrevo os fundamentos trazidos no Acórdão precedente 1301-002.607, que fundamentou a referida Súmula:

Pois bem. Primeiro ponto a consignar é que não se trata de compensação tributária, e sim, de necessidade de requalificação dos pagamentos efetuados pelas pessoas físicas em razão da própria desconsideração, para fins fiscais, dos atos e negócios jurídicos praticados. Tratando-se de desconsiderar operações e requalificar o ganho de capital declarado e pago pelas pessoas físicas para atribuí-lo à recorrente, deve-se, então, penso, que o mesmo tratamento deve ser dispensado aos pagamentos efetuados sobre esse mesmo ganho de capital.

Com efeito, neste contexto, não se podem utilizar medidas diferentes para endereçar atos jurídicos decorrentes de um mesmo suporte fático, conferindo diferentes tratamentos, para fins fiscais, ao ganho de capital decorrente da venda das ações da Hortigil e aos recolhimentos tributários calculados sobre esse mesmo ganho. Trata-se de uma questão de coerência interna do lançamento: se a titularidade do ganho de capital pelas pessoas físicas foi alterada, o mesmo deve ser feito em relação aos pagamentos efetuados.

Portanto, como o ganho de capital auferido foi atribuído à recorrente, então, os recolhimentos a título de IRPF incidente sobre esse mesmo ganho de capital também devem ser requalificados, já que o suporte fático é exatamente o mesmo.

Interessante ainda as ponderações trazidas no Acórdão precedente 1401-002.196, que fundamentou a mesma Súmula:

Se acaso as pessoas físicas neste processo desejassem utilizar os pagamentos realizados para reduzir os valores lançados, somente poderiam fazê-lo por meio de compensação, na forma do art. 74, da Lei nº 9.430/96. Assim fazendo, teriam de reconhecer:

- 1) Que os pagamentos realizados foram indevidos, ou seja, desconsiderariam seus próprios atos;
- 2) Que os débitos compensados são perfeitos e exigíveis, reconhecendo sua exigibilidade, mesmo que parcial, sem a possibilidade de modificação pelo processo administrativo;
- 3) seriam penalizados, na compensação, com o acréscimo das multas de ofício que não mais poderiam ser revistas.

Caso tentassem evitar tais danos, teriam de aguardar o trâmite de todo o processo administrativo de impugnação e, assim, o dano seria outro, o de ver atingido pela decadência, em face da demora na solução do litígio, os créditos para com a Fazenda Nacional decorrentes dos pagamentos em questão.

Assim, à vista do exposto e visando evitar o desequilíbrio entre direitos e obrigações entre as partes envolvidas, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, mantendo a possibilidade de dedução, do valor da autuação, do montante pago pelas pessoas físicas a título de ganho de capital decorrente da mesma operação objeto desta autuação.

Reproduzo ainda relevantes considerações feitas pelo Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros no Acórdão 9202-011.556, de 17/10/2024:

O “aproveitamento” constitui consequência direta do próprio lançamento de ofício, e deveria ter sido efetivado pela autoridade lançadora.

...

Por vezes, quando não se acolhe o abatimento, se diz que se trata de uma compensação, o que não é. Noutras ocasiões se fala que não há norma legal que permita tal dedução, o que veremos não ser o caso (confira-se, por exemplo, os §§ 2º e 3º do art. 150 do CTN); ou, noutras hipóteses, se sustenta que o recorrente ao pretender o aproveitamento é violar a teoria dos atos próprios, que veda o comportamento contraditório, porém não é bem assim.

A teoria dos atos próprios, pautada em boa-fé objetiva, que veda situações contraditórias (nemo potest venire contra factum proprium), não se constata em desfavor do autuado, mas sim da Administração Tributária. É verdade que o impugnante do lançamento de ofício nos casos de autuação como a presente objetiva sustentar uma “legalidade” da tributação na interposta pessoa jurídica (que não seria uma “interposta”, que não haveria simulação/dissimulação),

todavia deduz o pedido de aproveitamento (abatimento ou dedução; que não se confunde com compensação) em caráter subsidiário e só o faz se prevalecer a acusação fiscal.

Por sua vez, a Administração Tributária acusa e sustenta haver uma interposição de pessoa e que a interposta é uma “extensão”, uma espécie de “longa manus” do autuado, que opera por ordem e execução do autuado, que faz recolhimentos e declarações que não traduzem a realidade porque o fato gerador, em verdade, é realizado pelo autuado. Ora, então por qual razão descortinada a falsidade e prevalecendo a verdade não se aproveitar o que já recolhido para os cofres públicos? A contradição reside aí, além do mais o STF e o STJ já pacificaram que se aplica a Teoria dos Atos Próprios à Administração Pública.

O não aproveitamento do que já foi pago, do que já foi recolhido pela interposta, com exigência de ressarcimento por meio de restituição em outros autos (em um futuro novo processo administrativo, quiçá com prazo de restituição já superado, ou gerando contencioso sobre a perda ou não do prazo), se o próprio autuado é o executor, ordenador, controlador da interposta, se os elementos são descortinados pelos fatos reportados na descrição fática dada pela auditoria fiscal no ato administrativo, não se mostra em consonância com a lógica normativa do lançamento de ofício (CTN, art. 149 combinado com o art. 150, §§ 2º e 3º).

...

Destaca-se especialmente o seguinte a partir do CTN:

Art. 150, § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

...

Há dever legal da autoridade lançadora de proceder com a revisão de ofício dos atos praticados, o que aponta para o dever de aproveitamento destes atos e consequentes recolhimentos.

Aliás, o lançamento tem que conter uma só lógica.

Os elementos de fato estão interligados em uma só estrutura que motiva e condiciona o lançamento de ofício, de modo que este deve considerar os juízos de fato da situação revista e corrigida em dever vinculado e obrigatório. Isso decorre da própria capacidade contributiva e da praticidade da tributação.

O CTN prevê o instituto da imputação de pagamento (CTN, art. 163), apesar de não ser o caso da espécie, mas serve para demonstrar que a autoridade administrativa tem este ônus e dever legal de deduzir o já recolhido.

Não se pode, igualmente, desprezar que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao contribuinte, em caso de dúvida quanto: à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos (CTN, art. 112, II); à punibilidade (CTN, art. 112, III); à graduação da penalidade (CTN, art.

112, III).

No caso de lançamento de ofício haverá multa. O aproveitamento reduzirá a multa por reduzir o montante devido. Não deve o autuado suportar ônus ainda maior do que os legítimos interesses fazendários de ver entregue ao custeio público os valores tributários e penalidades devidas com suas apurações corretas; os valores já recolhidos acabam sendo uma espécie de antecipação já efetivada, o que pode ser reconhecido nas correções e revisões de ofício do lançamento (CTN, art. 149) como dever de apurar o montante devido (CTN, art. 142) e aproveitar os atos de terceiros da forma correta (CTN, art. 150, §§ 2º e 3º).

Não deve a Fazenda Pública, além das multas que devam ser legitimamente geradas, utilizar de outros expedientes sancionatórios para a espécie, ainda que por omissão ao não corrigir e revisar de ofício (CTN, art. 149) a situação e indicar uma “certa ilegitimidade no pedido de aproveitamento” ou pretender tratar o caso como se fosse uma compensação para afastar o tema do contencioso em análise.

Os próprios recolhimentos fazem parte da motivação do ato de lançamento, que procede com o contexto e a narrativa do ocorrido, condicionando e revelando os atos efetivamente praticados e os propósitos pretendidos, que são afastados para imperar a verdade material. Não se pode, doutro lado, desprezar após tal reporte, parte do contexto e ocasionar uma forma peculiar de sanção.

O aproveitamento é meio de impugnação do lançamento de ofício a ser tratado no contencioso administrativo fiscal, portanto. A pretensão é de correta aplicação do critério de apuração do montante devido, podendo, também, ser conhecido como abatimento ou dedução, não se confundindo com a compensação tributária, que é objeto de procedimento próprio.

É da competência da autoridade lançadora, inclusive sendo dever de ofício vinculado e obrigatório, a revisão, a correção e a retificação de declarações do contribuinte – em amplo poder de fiscalizar e corrigir a conduta deste –, e, ainda, a constituição da exigência da obrigação tributária.

...

No final do dia, é importante a compreensão do Supremo Tribunal Federal (STF) ao sinalizar que “[a] constituição do crédito tributário deve se submeter à atividade administrativa plenamente vinculada, de modo que deve a autoridade fiscal zelar pela correta mensuração da carga tributária, tal como autorizada pela legitimação democrática (regra da legalidade e princípios da indisponibilidade do interesse público e da propriedade).” (Agravo regimental no agravo de

instrumento n.º 526.787, Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, acórdão publicado em 7 de maio de 2010)

...

Observe-se que a pessoa física utilizava uma pessoa jurídica interposta para reduzir a tributação e queira, ou não, a interposta pessoa participando da simulação recolhia tributos aos cofres públicos pretendendo a extinção do crédito tributário.

A fiscalização aponta que a empresa não é efetiva, mas uma espécie de longa manus do contribuinte e que ele pretender se valer de tal estrutura para burlar a tributação não é válido, motivo pelo qual imputou as receitas da pessoa jurídica como rendimentos da pessoa física.

Ocorre que, não aproveitar o que já foi recolhido aos cofres públicos, a meu sentir, ocasiona um quadro que finda por pretender estabelecer uma sanção maior do que as multas punitivas aplicáveis. É utilizar o tributo como sanção, até porque a restituição ou compensação por empresa de fachada não se mostra lógica. É contraditório a fiscalização tributar a pessoa física, dizendo que a pessoa jurídica é uma mera fachada e, por outro lado, pretender que a empresa fictícia requeira uma restituição em outros autos. O lançamento tem que conter uma só lógica.

O ato simulado e o dissimulado são descortinados e deve prevalecer a verdade real.

Como consequência disto deve-se aproveitar o que foi executado na simulação, sem prejuízo da cobrança sancionatória da multa e do principal quanto aos valores que se pretendia sonegar pela simulação engendrada.

A autoridade fiscal no lançamento procede com a revisão da declaração do terceiro para desconstituir o que ele declarou pretendendo extinguir o crédito tributário em benefício do verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária e reconhecer a simulação (CTN, arts. 147, caput, e §2º; 149, V e VII) e, também, revisa a declaração do sujeito passivo para apontar a omissão na sua declaração em razão da dissimulação interligada com a anterior simulação reconhecida, haja vista ser este último o real devedor do crédito tributário (CTN, arts. 147, caput, e §2º; 149, V e VII).

O problema é que quando não se aproveita o crédito se desconsidera o dever de retificar de ofício (CTN, arts. 147, caput, e §2º; 149, caput), bem como não se atenta para o dever de aproveitamento dos atos praticados pelo terceiro que assume o fato gerador em interesse comum⁴ visando à extinção do crédito tributário (CTN, §§ 2º e 3º do art. 150) a partir da comprovada simulação com a prática de ato em benefício do sujeito passivo (CTN, VII do art. 149), os quais devem ser afastados, pois o crédito tributário deve ser extinto no verdadeiro sujeito passivo, porém se impõe aproveitar os atos praticados, sendo

“considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação” (CTN, § 3º do art. 150, grifei).

O dever da autoridade lançadora é calcular o verdadeiro montante do tributo devido, após o aproveitamento (CTN, arts. 142, 147, caput, e §2º; 149, caput, VII, 150, §§ 2º e 3º).

Toda essa lógica é sintetizada na assertiva: “a lógica da autuação fiscal permite o aproveitamento”.

Veja-se que a situação corretamente se conceitua como aproveitamento, não é compensação, a qual precisaria de processo autônomo para atestar certeza e liquidez.

O tema é sim de contencioso administrativo fiscal, uma vez que ligado ao ato de lançamento e aos deveres de ofício da autoridade lançadora.

O pedido do contribuinte, ao fim e ao cabo, é para que se observe a matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devido (CTN, art. 142), que se lance apenas o saldo em aberto (o montante devido – aí, sim, inclusive aplicando a multa de ofício), atentando-se aos atos anteriores praticados pelo terceiro (pessoa jurídica) em conluio com o autuado por aplicação da interposição de pessoa no interesse comum no fato gerador, ainda que os atos praticados pelo terceiro não devam influenciar a obrigação tributária (CTN, art. 150, §2º), porém considerando tais atos – inclusive os recolhimentos –, na apuração do saldo porventura devido (é o que dispõe o art. 150, §3º, do CTN)⁵, de modo que se aproveite os recolhimentos, haja vista que o fato jurígeno da cobrança perpassa pela reclassificação, perpassa pela simulação e dissimulação reconhecida e afastada pela fiscalização.

O agir da autoridade lançadora é sempre vinculado e obrigatório e no caso de lançamentos em que precise autuar tem-se que o procedimento deve ser efetivado de ofício, incluindo dever de revisar e corrigir, conforme caput e incisos do art. 149 e art. 147, caput e § 2º, todos do CTN⁶, de modo que pode realizar as imputações e ajustes procedimentais em sistema de seu exclusivo acesso, independentemente de um proceder do contribuinte ou do responsável solidário por interesse comum no fato gerador.

Outro aspecto é que o próprio Codex Tributário prevê o instituto da imputação de pagamentos (CTN, art. 163)

7, que, se não é norma específica para o caso, serve de baliza orientadora e aclaradora, diante do dever de agir de ofício da autoridade lançadora (CTN, art.

149, com seus deveres de agir de ofício em revisões e correções; além do art. 147, caput, e § 2º).

Ademais, vedado ainda o locupletamento fazendário com a retenção dos valores já recolhidos e invocação de eventual perda do prazo para restituir, sem mencionar o imbróglio quanto ao titular e ao momento em que se formularia um

pedido de restituição ou compensação. Tais questões não encontram amparo na estrita legalidade.

...

Logo, entendo possível aproveitar (abater) os valores já recolhidos para a Administração Tributária pela pessoa jurídica utilizada pelo autuado, isto é, para aproveitar os valores recolhidos pela interposta pessoa (terceiro, que em benefício do autuado agiu conjuntamente em simulação), de modo que sejam considerados na apuração do saldo porventura devido, especialmente a teor dos §§ 2º e 3º do art. 150, art. 149, caput, V e VII, e art. 147, caput, §2º, todos do CTN.

Impõe-se o aproveitamento ou abatimento ou dedução de tributos recolhidos por haver identidade única, conforme lógica do lançamento e imposição das normas indicadas.

Dessarte, se reconhece o dever aproveitar, competindo em liquidação do julgado conferir eventuais questões de disponibilidade do crédito.

CONCLUSÃO

Isso posto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para que sejam deduzidos do montante de IRPF lançado os valores recolhidos pela pessoa jurídica, no limite dos correspondentes recolhimentos.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura** – Redator Designado.

Primeiramente, congratulo a Conselheira Relatora pelo brilhante voto, que analisou de forma profunda os documentos carreados aos autos para chegar à conclusão de que os rendimentos auferidos pela parte Recorrente a título de direito de imagem seriam passíveis de requalificação para que fossem tributáveis na Pessoa Física e não na Pessoa Jurídica, questão que poderia ter levado esta turma a adotar desfecho diverso do alcançado ao final dos debates – embora exista um problema de premissa que norteou a divergência cristalizada neste meu voto vencedor.

Isso, pois a divergência instaurada em sede de debates diz respeito à limitação que este colegiado possui no tocante à descrição dos fatos imputados pelo relatório fiscal, que delimita a acusação realizada em desfavor do sujeito passivo e, considerando a lacônica acusação realizada pela autoridade fiscal, a turma, por maioria, concluiu que não seria possível a manutenção do lançamento. É dizer, a deficiência na acusação fiscal não pode ser suprida no curso do contencioso, sob pena de inovação dos fundamentos do lançamento.

Neste particular, cumpre destacar que a acusação fiscal neste caso possui apenas um argumento, qual seja de que os rendimentos auferidos a título de direito de imagem não seriam passíveis de exploração por meio de Pessoa Jurídica em nenhuma hipótese, como se verifica da transcrição abaixo do Termo de Verificação Fiscal:

Os valores recebidos do licenciamento de direitos de uso de nome, voz e imagem do Clube de Regatas do Flamengo, CNPJ 33.649.575/0001-99, Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda, CNPJ 59.546.515/0002-15, Vulcabras Azaléia-RS Calçados e Artigos Esportivos S/A, CNPJ 98.408.073/0001-11 e Sport Club Corinthians Paulista, CNPJ 61.902.722/0001-26, configuram omissão de rendimentos decorrentes do fato de o Contribuinte, ao exercer a atividade de jogador de futebol, ter feito uso de uma pessoa jurídica, a empresa Adriano Serviços e Assessoria Esportiva Ltda, CNPJ 04.644.121/0001-27, para a qual passaram a ser pagos os rendimentos decorrentes da venda dos seus direitos de imagem de jogador de futebol. Tal procedimento teve por objeto deixar de recolher tributos.

A obrigação de prestar trabalho tem natureza personalíssima, assim como a licença de uso de imagem, a cargo do jogador, pessoa física, o que impede a designação de pessoa jurídica para sua execução. 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.

A única finalidade da pessoa jurídica foi a de servir de intermediária para o repasse ao contribuinte dos seus direitos de imagem, ou seja, a interposta pessoa jurídica foi usada para mascarar a real remuneração paga ao referido profissional.

A execução da obrigação personalíssima, não é realizada pela pessoa jurídica, mas sim por seu sócio. Logo os rendimentos do cumprimento desta obrigação são auferidos pela pessoa física, que se constitui no sujeito passivo da obrigação tributária decorrente da incidência do imposto sobre essa renda.

Os pagamentos relativos aos contratos de cessão de uso de imagem efetuados pelo Clube de Regatas do Flamengo, CNPJ 33.649.575/0001-99, Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda, CNPJ 59.546.515/0002-15, Vulcabras Azaléia-RS Calçados e Artigos Esportivos SA, CNPJ 98.408.073/0001-11 e Sport Club Corinthians Paulista, CNPJ 61.902.722/0001-26 afetaram sensivelmente a tributação legalmente prevista.

Ocorre que nos anos de 2009, 2010 e 2011, o Contribuinte, jogador de futebol, cujos serviços são prestados de forma pessoal, deveria ter seus rendimentos tributados na pessoa física, incluídos aí os rendimentos originados da cessão do direito ao uso da imagem, **sendo incabível a atribuição desses rendimentos à pessoa jurídica**. Tal entendimento já foi manifestado no Acórdão 06-39.013 – 4ª. Turma da DRJ/CTA, que dispõe:

“CESSÃO DO DIREITO AO USO DA IMAGEM. CONTRATO DE TRABALHO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA. PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS. TÉCNICO DE FUTEBOL. SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.”

Também a 10ª. Turma do Tribunal Regional do Trabalho da 1ª Região (TRT – RJ), processo 00001398-66.2010.5.01.0005-R0, entendeu que os valores recebidos a título de imagem têm natureza salarial.

Pelo exposto, foi apurada omissão de rendimentos tributáveis conforme Demonstrativo anexo ao presente Termo de Verificação.

Este Termo de Verificação Fiscal e o Demonstrativo constitui parte integrante e inseparável do auto de infração, com observância do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e alterações posteriores, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal.

E, para constar e surtir os efeitos legais, lavro o presente Termo, em 02 (duas) vias de igual forma e teor, assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e enviado por via postal, com aviso de recebimento – A. R., ao Contribuinte, que recebe uma das vias.

Do cotejo acima percebe-se que o silogismo empregado pela fiscalização é bastante simplório, e pode ser traduzido nas premissas e conclusão abaixo:

Premissa maior: O direito de imagem não pode ser transmitido e explorado por pessoa jurídica dada sua natureza pessoal (lastreada em um acórdão da DRJ e uma decisão judicial descontextualizada);

Premissa menor: Houve constituição de pessoa jurídica para exploração de direito de imagem;

Conclusão: É necessária a requalificação do rendimento para que seja tributado na pessoa física da Recorrente.

Destaco que a premissa menor não se embasa em elementos específicos do caso concreto, mas tão somente reconhece que, por ter sido constituída Pessoa Jurídica para explorar cessão de direito de imagem de um atleta, já surgiria o dever de a fiscalização requalificar os rendimentos auferidos, independente de imputar qualquer conduta específica de fraude, ou

mesmo justificar nos contratos apresentados o motivo pelo qual aquelas obrigações convencionadas não poderiam ser exploradas por pessoa jurídica.

Ocorre que, da leitura do voto da Conselheira Relatora, percebe-se que o fundamento de que o direito de imagem seria intransmissível e a sua exploração seria vedada pela pessoa jurídica foi superado, ocasião em que esta passou a realizar um extenso cotejo das cláusulas contratuais dos contratos que a fiscalização alegadamente se embasou para a lavratura do auto de infração e, com isso, avaliar se seriam passíveis de serem explorados pela pessoa jurídica.

Isso pode ser evidenciado nos trechos abaixo extraídos do voto vencido:

O dispositivo admite a possibilidade de o atleta ceder o direito ao uso de imagem a terceiros, mediante um contrato específico de natureza civil, paralelo ao contrato de trabalho. De se registrar que tal contrato de cessão do direito de imagem do recorrente à pessoa jurídica Adriano Serviços e Assessoria Esportiva Ltda. é inexistente nos presentes autos, de forma que esta não poderia negociá-lo, pois não o detinha.

Mas mesmo que assim não fosse, referido normativo não estabeleceu que a tributação da renda obtida recairia na pessoa jurídica ou na pessoa física, diferente do que estabelece o art. 980-A, § 5º, do CC, que admite que o direito de imagem em seu aspecto patrimonial possa ser transmitido a terceiros; porém, este último normativo não se aplica ao presente caso no que concerne à forma de tributação, eis que Adriano Serviços e Assessoria não é uma EIRELI.

Já o art. 129, da Lei 11.196/2005 permite a interposição de pessoas, aqui sim, para fins tributários e previdenciários independente da forma de constituição da pessoa jurídica, mas desde que haja prestação de serviços intelectuais e estes sejam executados pela pessoa jurídica:

(...)

No caso dos autos, examinado os contratos de licenciamento do uso do direito como o de nome, voz e imagem do atleta, o que se verifica é a cessão do nome, voz, imagem e apelido do Recorrente, como determinam as cláusulas contratuais, mas não há qualquer obrigação de ‘fazer’, não se enquadrando como serviço. Extrai-se do Contrato com o Corinthians (fls. 249 e ss), por exemplo:

(...)

E mesmo que fosse superada a falta de prestação de serviços, remanesce ainda o questionamento de qual seria o serviço intelectual, científico, artístico ou cultural existente na cessão da voz, imagem, nome e apelido do recorrente. De se notar que a própria Constituição Federal (arts. 215 e 217) distingue cultura de desportos; ainda no REsp nº 1.227.240 o STJ rechaçou, de forma incidental, a inclusão da atividade desenvolvida por atletas entre aquelas mencionadas pelo

art. 129 da Lei nº 11.196/2005. (...)Por fim, pergunta-se: qual serviço teria sido prestado pela pessoa jurídica (a lei diz: 'quando por esta realizada')? Não restam dúvidas que os serviços foram todos prestados pela pessoa física. Mesmo se admitindo que uma pessoa jurídica seja uma ficção, e que suas atividades são de fato desempenhadas por pessoas naturais, não se pode negar que não há nos autos a mínima demonstração da existência de uma organização tendente a exploração da imagem, ou elementos de estruturação da escrituração de despesas, de direitos e de obrigações na sociedade empresária em relação a imagem explorada, mas sim uma simulação de uma sociedades comercial, cujo único ativo seria a imagem, nome e voz e apelido do Recorrente, e apenas um dos sócios é o gerador de receita.

Afastada portanto a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Veja-se que, do cotejo acima, a Conselheira Relatora supera a premissa adotada pela fiscalização, dado que, se tivesse compreendido pela existência de estrutura e obrigações passíveis de exploração na pessoa jurídica, teria reconhecido a legitimidade da exploração por esta. Pensando em termos de silogismo, o racional adotado em seu voto pode ser assim descrito:

Premissa maior 1: É possível a exploração do direito de imagem por pessoa jurídica desde que cumpridos requisitos mínimos;

Premissa maior 2: Para ser possível a exploração do direito de imagem por pessoa jurídica, esta deve deter o direito de imagem por meio de contrato de cessão do jogador para ela;

Premissa maior 3: A Pessoa Jurídica precisa ter uma estrutura operacional compatível para a exploração do direito de imagem;

Premissa maior 4: As obrigações convencionadas devem ser passíveis de exploração pela Pessoa Jurídica;

Premissa menor 1: Não havia contrato de cessão de imagem para que a Pessoa Jurídica explorasse a imagem do jogador;

Premissa menor 2: Não havia estrutura operacional compatível;

Premissa menor 3: Não havia obrigações passíveis de exploração pela pessoa jurídica;

Conclusão: Os rendimentos devem ser requalificados para serem tributados na Pessoa Física do atleta.

Com isso, embora uma análise menos analítica do voto da Relatora possa levar à conclusão de que esta concorda com o fundamento da acusação fiscal, em verdade o trabalho por ela conduzido vai muito além do que a autoridade lançadora realizou quando da elaboração do Termo de Verificação Fiscal. A alteração das premissas que embasam o lançamento evidencia a fragilidade da acusação fiscal neste caso particular.

Para chegar à conclusão que a Relatora alçou em seu voto, foi necessário estratificar as premissas adotadas pela fiscalização e temperá-las, dado que a acusação parte do pressuposto de que a exploração do direito de imagem por Pessoa Jurídica seria impossível, o que restou superado pela primeira premissa do raciocínio do voto vencido, questão que norteou todo o debate da turma e levou a maioria a compreender pela ausência de motivação específica do lançamento capaz de sustentá-lo.

Cumpram também destacar que essa premissa é superada pela própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, que entende pela necessidade de que sejam cumpridos requisitos mínimos para que exista uma materialidade na exploração do direito de imagem por pessoa jurídica, embora a situação exija a comprovação de elementos característicos da simulação, como se verifica do acórdão nº 9202-011.585, voto vencedor redigido pelo Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, ementa e trecho do voto abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2007, 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATLETA. JOGADOR DE FUTEBOL. DIREITO DE IMAGEM DE CONTEÚDO PATRIMONIAL. LICENCIAMENTO MEDIANTE CESSÃO DA EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DOS DIREITOS DE IMAGEM DA PESSOA FÍSICA PARA PESSOA JURÍDICA DA QUAL O DESPORTISTA É UM DOS SÓCIOS. INEXISTÊNCIA DE EFETIVA EXPLORAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE ECONÔMICA POR MEIO DA EMPRESA. ELEMENTOS CARACTERÍSTICOS DA SIMULAÇÃO. EVASÃO FISCAL. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA POR IDENTIFICAÇÃO DOS FATOS EFETIVAMENTE OCORRIDOS. REQUALIFICAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA.

O direito de imagem possui conteúdo patrimonial que permite a licença a terceiros para exploração econômica em atividade organizada de fim especulativo que objetiva lucro, regendo-se por normas constitucionais e patrimoniais do direito privado estando autorizada a cessão da exploração da imagem, inclusive, diretamente da pessoa física do atleta para pessoa jurídica da qual ele seja titular ou um dos sócios, conquanto a exploração deva ser efetiva, de modo a se

combater a simulação e evitar a evasão fiscal. **Demonstrado por elementos incontroversos a prática de atos artificiais que caracterizam simulação, inexistindo efetiva exploração econômica em atividade organizada em conceito empresarial, é dever da autoridade fiscal requalificar a sujeição passiva indicando os fatos efetivamente ocorridos.**

(...)

Trecho do voto vencedor de Mauricio Nogueira Righetti

A licitude da cessão para efeito de exploração econômica da imagem é matéria corrente no colegiado e ratifico inteligência de que pode ser compreendida pela análise do art. 90, § 2º, da Lei nº 9.610/1998 c/c o art. 129, da Lei nº 11.196/2005.

O art. 129, da Lei nº 11.196/2005 dispõe que, para fins fiscais e previdenciários, os serviços de natureza artística, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas.

Vale dizer, quanto ao viés tributário, o artigo 129 da Lei 11.196 estabelece que, em geral, os rendimentos decorrentes da cessão de direitos de imagem devem ser tributados como receita da pessoa jurídica, e não como renda do trabalho. Isso pode reduzir a carga tributária total, pois a tributação sobre a pessoa jurídica (lucro presumido ou simples, por exemplo) pode ser menor do que a tributação sobre rendimentos do trabalho.

Neste prisma, é possível afirmar que o direito de imagem, como direito personalíssimo, pode ser cedido/licenciado a uma pessoa jurídica também para fins tributários e previdenciários. Importante mencionar que esta lei foi julgada constitucional pelo STF na ADC 66 de 21/12/2020.

(Acórdão 9202-011.585, processo nº 10980.726872/2012-19, Rel. Leonam Rocha de Medeiros, redator para o voto vencedor Mauricio Nogueira Righetti, 2ª Turma/Câmara Superior Rec. Fiscais, 2ª Seção, sessão de 28/11/2024, publicado em 17/01/2025)

Com isso, tem-se que a compreensão da CSRF, em linha com o pensamento da Relatora e compartilhado pelos demais conselheiros desta turma, é de que o direito de imagem é sim passível de exploração pela Pessoa Jurídica.

As diferenças de posicionamento que percebo neste colegiado dizem respeito aos limites que tornariam legítima a exploração do direito de imagem do atleta à luz das obrigações avençadas e estrutura consolidada, questão que inclusive será objeto de declaração de voto pelo Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino.

Dessa forma, superada a única premissa adotada pela fiscalização, percebe-se que o trabalho realizado pela Relatora, em verdade, se revela um esforço de suprir uma deficiência que

já existia na origem da acusação fiscal, dado que a autoridade lançadora foi completamente silente com relação à demonstração dos aspectos fáticos que justificariam a requalificação dos rendimentos, se embasando tão somente na impossibilidade de exploração por Pessoa Jurídica.

Dada a lacônica fundamentação adotada pela autoridade fiscal, somada à completa ausência de cotejo dos fatos que justificariam a requalificação, não seria possível, pela superação da premissa de impossibilidade de exploração de direito de imagem por pessoa jurídica, concluir que no caso vertente a Recorrente teria se valido de uma estrutura fraudulenta com fito de desviar parcelas que seriam remuneração da pessoa física, considerando a natureza do serviço prestado e a existência de uma estrutura compatível e coerente para a exploração da imagem.

A isso, soma-se que não houve imputação de dolo ou fraude quando do lançamento, dado que a autoridade lançadora entendeu por bem em aplicar tão somente a multa de ofício. Veja-se que, fosse o caso de a Recorrente ter se utilizado de uma estrutura fraudulenta com fito de desviar a remuneração devida pela pessoa física à pessoa jurídica, seria pressuposto do lançamento também a qualificação da penalidade, nos termos do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, notadamente pela constatação da ocorrência de uma das condutas prescritas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Feito todo este esclarecimento, destaco que a divergência inaugurada parte do pressuposto de que, superada a premissa da impossibilidade de exploração do direito de imagem por pessoa jurídica em abstrato, não há outra imputação no relatório fiscal que permita a manutenção da conclusão alcançada pela autoridade lançadora.

Com isso, torna-se desnecessário adentrar nas especificidades probatórias dos contratos firmados pela Recorrente que supostamente se refeririam a exploração de direito de imagem dado que, como já dito, a própria autoridade lançadora não se desincumbiu do ônus de especificar tais condutas em desfavor da Recorrente.

É dizer, superada a premissa que norteia a acusação fiscal, resta prejudicada a própria análise minudente das cláusulas contratuais realizada pela Conselheira Relatora, bem como da necessidade de aproveitamento dos pagamentos dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica com relação à mesma operação.

Para que fique clara a especificidade do lançamento em questão e as lacunas relativas ao enquadramento fático, percebe-se que existem situações em que a autoridade lançadora realiza um trabalho formidável, não se limitando a invocar teses jurídicas de forma genérica para fundamentar a grave acusação de que houve fraude na exploração do direito de imagem sem indicar quais elementos de prova se prestariam a sustentar a conclusão.

Um ponto elucidativo é que o mesmo trabalho de fiscalização realizado neste processo se verifica também no processo nº 10872.720474/2016-31, referente ao jogador Dario Leonardo Conca, ano calendário 2012, em que se entendeu pela inexistência de imputação de conduta específica de fraude ou mesmo cotejo dos elementos de prova que embasariam a acusação fiscal. Este outro jogador já havia sido autuado com relação aos anos calendário 2011 e

2012, tendo sido mantido o lançamento por voto de qualidade pelo acórdão nº 2201-009.544, que contou com a participação do Conselheiro Thiago Sorrentino. Neste outro caso, como se extrai do relatório do acórdão do Relator Carlos Alberto do Amaral Azevedo, o termo de verificação fiscal possui 12 páginas (mais que o dobro deste caso), e identifica inúmeros elementos fáticos que justificariam a requalificação dos rendimentos, excerto abaixo transcrito:

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 constituída 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. (Acórdão nº 2201-009.544, processo nº 18470.728514/2014-66, Rel. Carlos Alberto do Amaral Azeredo, 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, sessão de 03/12/2021)

O comparativo do relatório acima com a transcrição integral da acusação fiscal deste processo revela que neste outro, embora com relação ao mesmo ano calendário, a fiscalização logrou êxito em indicar elementos concretos caracterizadores da requalificação, não se limitando a invocar uma tese jurídica que, como demonstrado, restou superada pelo entendimento da Relatora e da própria CSRF.

Curioso que o trecho do relatório do acórdão acima transcrito que referencia o TVF daquele processo já se revela maior que todo a acusação fiscal que lastreia este processo, ponto central na compreensão adotada por maioria de que o lançamento seria insubsistente.

Em suma, verifica-se que neste caso em particular, da mesma forma que ocorreu no processo nº 10872.720474/2016-31, a fiscalização não logrou êxito em demonstrar elementos do

caso concreto que permitissem a requalificação dos rendimentos para que fossem tributáveis na pessoa física dos atletas.

Feitas estas considerações, entendo pela integral procedência do Recurso Voluntário.

Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar e dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**

Senhora Presidente, peço licença para inaugurar a divergência, mas não sem antes registrar a profundidade e a latitude da análise realizada por Vossa Senhoria. A propósito, a precisão e o cuidado na estruturação da fundamentação do voto da eminente conselheira-relatora pavimentaram a necessidade de examinar as idiosincrasias e as vicissitudes do quadro fático-jurídico trazidas à luz, de modo a exigir que qualquer divergência fosse apresentada à esta Turma com a explicitação dos pontos de eventual discordância, em homenagem ao Princípio do Colegiado.

Minha divergência abrange apenas dois pontos.

Inicialmente, observo que os motivos adotados no lançamento são insuficientes para confirmar o juízo de fraude e simulação adotado pela autoridade lançadora e pelo órgão julgador de origem.

A imprescindibilidade da motivação decorre do caráter plenamente vinculado do lançamento (art. 142, par. ún.do CTN) e da circunstância de ele se tratar de ato administrativo (art. 50 da Lei 9.784/1999).

Afinal, sabe-se que “a presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de constituição do crédito tributário” (AI 718.963-AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 26/10/2010, DJe-230 DIVULG 29-11-2010 PUBLIC 30-11-2010 EMENT VOL-02441-02 PP-00430), e, dessa forma, o processo administrativo de controle da validade do crédito tributário pauta-se pela busca da “verdade material”.

A propósito,

por respeito à regra da legalidade, à indisponibilidade do interesse público e da propriedade, a constituição do crédito tributário deve sempre ser atividade administrativa plenamente vinculada. É ônus da Administração não exceder a carga tributária efetivamente autorizada pelo exercício da vontade popular. Assim, a presunção de validade *juris tantum* do lançamento pressupõe que as autoridades fiscais tenham utilizado os meios de que legalmente dispõem para aferir a ocorrência do fato gerador e a correta dimensão dos demais critérios da norma individual e concreta, como a base calculada, a alíquota e a sujeição passiva.

(RE 599194 AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-08 PP01610 RTJ VOL-00216-01 PP-00551 RDDT n. 183, 2010, p. 151-153)

De fato, o lançamento se apoia em uma única premissa, consistente na suposta proibição da cessão onerosa de direito de imagem, em todos, quaisquer, e cada um dos casos contingentes (*tout court*).

A questão sobre a validade da cessão onerosa de direitos da personalidade apresenta um falso dilema que se dissolve mediante análise econômico-jurídica. O tratamento dispensado pelo sistema jurídico brasileiro ao licenciamento de direitos de imagem demonstra como os mercados resolvem eficientemente problemas que abstrações doutrinárias complicam desnecessariamente.

Começemos pela realidade observável do mercado: direitos de imagem geram valor econômico substancial. Atletas profissionais nas principais ligas de futebol brasileiro derivam sensível percentual de sua compensação total de contratos de direito de imagem. O mercado de *endorsements* de celebridades movimenta bilhões de reais anualmente. Não são fenômenos marginais, mas características centrais da vida econômica moderna. Qualquer regra jurídica que ignore esses fatos ou tente proibir essas transações criaria ineficiências massivas e perdas de peso morto.

A natureza dual dos direitos de imagem, combinando atributos de personalidade e propriedade, não constitui um enigma filosófico requerendo elaborada resolução teórica. É simplesmente o reconhecimento de que certos bens possuem características tanto de consumo quanto de identidade humana. O aspecto personalíssimo impede alienação permanente (protegendo contra exploração abusiva e preservando dignidade humana), enquanto o aspecto patrimonial permite licenciamento temporário (facilitando criação de riqueza e alocação eficiente de recursos). Essa estrutura maximiza o bem-estar social total ao prevenir falhas de mercado enquanto viabiliza trocas benéficas.

Nesse contexto, o artigo 129 da Lei 11.196/2005 representa uma resposta legislativa racional e *expletiva* a problemas de custos de transação. Ao autorizar explicitamente a exploração de serviços imateriais organizados por pessoas jurídicas, a lei reduz incertezas, diminui custos de contratação e viabiliza estruturas tributariamente eficientes. A validação dessa estrutura pelo Supremo Tribunal Federal na ADC 66 eliminou dúvidas constitucionais remanescentes, reduzindo ainda mais os custos de transação. O resultado é um mercado mais líquido e eficiente para direitos de imagem.

Como salvaguarda, a exigência dos tribunais de que estruturas societárias demonstrem substância empresarial genuína, e não meras cascas de elisão fiscal, reflete raciocínio econômico sólido. Entidades fictícias impõem custos sociais através da erosão da base tributária sem criar valor econômico correspondente. Mas estruturas empresariais legítimas geram externalidades positivas através da criação de empregos, desenvolvimento de expertise especializada e gestão mais eficiente de direitos. O teste jurídico adequadamente distingue arranjos criadores de valor daqueles meramente *rent-seeking*.

Ademais, a racionalidade da autonomia subjacente à comercialização de direitos de imagem possui forte justificativa econômica. Indivíduos possuem informação superior sobre o valor de seus próprios direitos de imagem e os métodos ótimos para exploração. Restrições paternalistas substituiriam o ordenamento privado pelo julgamento judicial ou regulatório, inevitavelmente produzindo resultados subótimos. O teorema de Coase sugere que, ausentes custos de transação, direitos fluirão para usuários de maior valor independentemente da alocação inicial. Ao viabilizar contratação direta, a lei minimiza custos de transação e facilita resultados eficientes.

A natureza temporária e revogável do licenciamento de direitos de imagem endereça potenciais falhas de mercado derivadas de assimetrias informacionais e desequilíbrios de poder de barganha. Diferentemente da alienação permanente, o licenciamento preserva o valor da opção do principal enquanto viabiliza exploração comercial eficiente. Essa estrutura espelha arranjos bem-sucedidos em licenciamento de patentes, contratos de franquia e outros contextos em que transferências temporárias de direitos maximizam valor conjunto.

Assim, a distinção entre direitos da personalidade (inalienáveis) e sua exploração econômica (cedível) espelha conceitos econômicos estabelecidos e juridicamente permitidos. Força de trabalho não pode ser permanentemente vendida (escravidão é proibida), mas serviços laborais são livremente comercializados. Capital humano é incorporado e inseparável da pessoa, ainda assim seus retornos podem ser contratados e cedidos. Essas distinções refletem sabedoria econômica: preservar autonomia pessoal enquanto viabiliza intercâmbio mutuamente benéfico.

Todo atleta profissional, influenciador ou figura pública já mercantiliza sua imagem através de contratos de trabalho não assalariado, acordos de patrocínio e aparições na mídia. A única questão é se o direito reconhecerá essa realidade e viabilizará estruturas eficientes, ou forçará transações em canais ineficientes que não beneficiam nem talentos nem o público.

Os ganhos de eficiência administrativa derivados de estruturas societárias para direitos de imagem são substanciais. Pessoas jurídicas fornecem gestão especializada, contabilidade profissional, *pooling* de riscos e economias de escala impossíveis para indivíduos. Um jogador de futebol focando em performance atlética não pode gerenciar eficientemente dezenas de contratos de licenciamento através de múltiplas jurisdições. Intermediários corporativos reduzem custos de transação para todas as partes enquanto criam valor através da especialização.

O argumento de que a mera interposição de pessoa jurídica constituiria fraude ignora a realidade econômico-jurídica da especialização e divisão do trabalho. Se a pessoa jurídica potencialmente adiciona valor real, então sua existência é economicamente justificada. O teste não deveria ser se o atleta poderia teoricamente gerenciar seus próprios direitos, mas se a estrutura corporativa potencialmente cria eficiências que excedem seus custos.

Em conclusão, a validade da cessão onerosa de direitos de imagem representa não uma traição à personalidade humana, mas um reconhecimento racional da realidade econômica. O *framework* jurídico brasileiro, propriamente interpretado de modo a exigir propósito empresarial substancial, alcança um equilíbrio eficiente: protegendo dignidade humana enquanto viabiliza transações maximizadoras de riqueza. Isso é análise econômica do direito em sua melhor forma, pragmática, eficiente e fundamentada em comportamento de mercado observável ao invés de construtos teóricos abstratos. Aqueles que objetam por razões filosóficas são livres para recusar a comercialização de suas próprias imagens, mas não deveriam impor suas preferências a atores econômicos racionais buscando maximizar o valor de seus dotes de capital humano.

Essa constatação seria teoricamente suficiente para indicar o acolhimento dos pedidos deduzidos no recurso voluntário. Porém, dada a robustez da argumentação desenvolvida no voto da eminente conselheira-relatoria, entendo ser necessário apresentar mais algumas ideias, ainda que a título de declarações laterais (*obiter dicta*), sem as quais não se faria justiça ao cuidado adotado por Vossa Senhoria.

No bem lançado voto, a conselheira-relatora aponta os seguintes fundamentos, para entender pela negativa de provimento ao recurso voluntário:

- Inexistência de contrato de cessão entre o atleta e sua própria pessoa jurídica;
- Inaplicabilidade do art. 129 da Lei 11.196/2005 - atividade de atleta não configura serviço intelectual, científico, artístico ou cultural;
- Identidade de prazos entre contratos de trabalho e de cessão de imagem;
- Pagamentos fixos mensais independentemente de exploração efetiva;
- Exclusividade dos direitos detida pelo clube;
- Despesas operacionais pagas diretamente pelo clube, não pela pessoa jurídica;

- Obrigações personalíssimas executadas diretamente pelo atleta;
- Ausência de estrutura empresarial na pessoa jurídica;
- Único sócio gerador de receita (a outra sócia não participava da atividade);
- Ausência de obrigação de "fazer" nos contratos - mera cessão sem prestação de serviços.

A evolução da economia contemporânea, particularmente no setor de propriedade intelectual e direitos de personalidade, apresenta desafios interpretativos significativos para o sistema tributário brasileiro. A questão da cessão de direitos de imagem através de pessoas jurídicas ilustra com clareza essa tensão entre novas realidades econômicas e categorias jurídicas tradicionais. Embora compreensíveis as preocupações da administração fazendária com possíveis práticas evasivas, uma análise cuidadosa dos fundamentos frequentemente invocados para desconsiderar essas estruturas revela nuances que merecem consideração mais detida.

Começemos pela questão da formalização contratual entre o titular dos direitos e a pessoa jurídica por ele constituída. É certo que a documentação adequada constitui elemento importante para a segurança jurídica das relações empresariais. Todavia, quando analisamos a situação específica em que o próprio titular constitui sociedade para exploração de seus direitos de imagem, surge naturalmente a indagação sobre a necessidade de contrato adicional. A constituição societária, com a definição de seu objeto social e a integralização do capital com direitos imateriais, pode legitimamente operar como instrumento suficiente para a transferência desses direitos à pessoa jurídica. Não se trata de defender a informalidade, mas de reconhecer que diferentes arranjos documentais podem alcançar o mesmo resultado jurídico válido.

Essa compreensão nos conduz naturalmente à análise do artigo 129 da Lei 11.196/2005, frequentemente invocado nessas discussões. Embora seja razoável questionar se a atividade desportiva enquadrar-se-ia perfeitamente na categoria de serviços intelectuais, artísticos ou culturais, convém observar que a exploração de direitos de imagem transcende a mera prática esportiva. Quando uma pessoa jurídica administra, negocia e comercializa esses direitos, desenvolve atividade empresarial de gestão de propriedade intelectual que possui características próprias. A distinção constitucional entre cultura e desporto, embora relevante para outros fins, não necessariamente impede o reconhecimento de que a gestão profissional de direitos de imagem constitua atividade empresarial autônoma, com suas próprias vicissitudes e complexidades.

Para ilustrar, trago o exemplo de uma frase atribuída ao jogador de futebol George Best. Segundo ele teria dito ao se comparar com o atleta Pelé, o brasileiro ser-lhe-ia superior em técnica e resultados futebolísticos, pois o irlandês preferia não desperdiçar todo o tempo em treinamentos dedicados ao esporte. De fato, a vida às luzes da ribalta, com demonstrações

públicas constantes de excessos, reverteu-se em apelo fanático junto à torcida do *Manchester United* e da *Tuaisceart Éireann*, por nós conhecida como Irlanda do Norte.

Nesse contexto, é possível argumentar com segurança que o valor econômico da imagem de qualquer indivíduo não está atrelado a sua capacidade profissional, pois ela é formada a partir da percepção e dos gostos da população ou de parte dela, em uma dada quadra temporal (como no *zeitgeist*, ou *o tempora! o mores!*).

Essa dissociação constatada é relevante, na medida em que indica que a eventual busca por um propósito comercial não pode estar adstrita a elementos unicamente ligados ao desempenho profissional, nos casos relativos à propriedade imaterial, especialmente da formação de valor da imagem.

Por seu turno, a coincidência de prazos entre contratos trabalhistas e de cessão de imagem merece análise cuidadosa, pois de fato pode suscitar questionamentos legítimos. Entretanto, tal sincronia temporal também pode decorrer de racionalidade empresarial perfeitamente compreensível. Durante o período de vínculo com determinado clube, o atleta alcança máxima exposição midiática, tornando seus direitos de imagem particularmente valiosos. Seria, portanto, natural que os contratos de exploração desses direitos acompanhassem o período de maior valor econômico. A idiosincrasia do mercado esportivo está precisamente nessa correlação entre veneração popular e valor de imagem, o que pode explicar, sem necessariamente indicar simulação, a coordenação temporal dos contratos.

De modo similar, a adoção de pagamentos fixos mensais, embora possa parecer desvinculada da exploração efetiva dos direitos, representa prática comum em diversos setores da economia criativa. Editoras pagam adiantamentos fixos a autores, independentemente das vendas futuras. Empresas de tecnologia licenciam patentes por valores predeterminados, sem vinculação direta ao uso efetivo. Essa previsibilidade financeira atende a necessidades legítimas de planejamento empresarial e alocação de riscos, constituindo escolha comercial que, isoladamente, não deveria ser interpretada como indício de irregularidade.

Prosseguindo, a questão da exclusividade na cessão merece reflexão equilibrada. É verdade que a exclusividade pode, em certas circunstâncias, sugerir vinculação estreita entre as partes. Por outro lado, o mercado de direitos de imagem, por suas características intrínsecas, frequentemente demanda arranjos exclusivos para viabilizar a exploração econômica eficiente. Patrocinadores e licenciados esperam poder associar suas marcas de forma clara e sem conflitos à imagem do atleta. A fragmentação desses direitos entre múltiplos cessionários poderia comprometer significativamente seu valor de transação. Assim, a exclusividade pode representar não subordinação, mas racionalidade econômica adaptada às peculiaridades desse mercado específico, como em uma espécie de “monopólio natural”.

Quanto à questão das despesas operacionais assumidas diretamente pelos clubes ou patrocinadores, reconhecemos que tal prática pode suscitar dúvidas sobre a efetiva autonomia da pessoa jurídica cessionária. Contudo, diferentes modelos de alocação de custos são possíveis

no mundo empresarial, refletindo considerações de eficiência operacional, controle de qualidade ou simples conveniência administrativa. Empresas frequentemente optam por centralizar certas operações ou despesas por razões que nada têm a ver com simulação ou fraude. A análise deve considerar o conjunto das circunstâncias, não apenas aspectos isolados da estrutura negocial.

Evidentemente, muitos empreendedores preferem incluir despesas na formação do próprio preço, de modo a ocultá-las não apenas do mercado, mas também de seus concorrentes. Porém, essa técnica de precificação não é obrigatória, segundo o direito brasileiro.

Essa distinção conceitual nos ajuda a compreender melhor a questão da estrutura empresarial. É compreensível a preocupação com pessoas jurídicas desprovidas de substância operacional real. No entanto, a economia moderna, especialmente no setor de propriedade intelectual, comporta modelos de negócio com estruturas enxutas, nas quais o principal ativo é intangível. Empresas de gestão de direitos autorais, marcas e patentes frequentemente operam com equipes mínimas, terceirizando atividades acessórias. A simplicidade estrutural, embora possa justificar exame mais cuidadoso, não deveria, por si só, invalidar o modelo de negócio.

A presença de familiares na composição societária, com apenas um dos sócios diretamente envolvido na geração de receitas, representa realidade comum no empresariado brasileiro e merece consideração parcimoniosa. O direito societário há muito reconhece diferentes formas de participação: sócios de capital, sócios de indústria, sócios administradores e meros quotistas. Em empresas familiares, especialmente aquelas centradas em talentos ou habilidades pessoais, é natural que nem todos os sócios participem igualmente da atividade principal. Tal arranjo pode refletir planejamento sucessório legítimo, organização patrimonial familiar ou simples divisão de responsabilidades, sem necessariamente configurar artifício para evasão fiscal.

Por fim, é fundamental reconhecer que a cessão de direitos de imagem não se enquadra perfeitamente nas categorias tradicionais de prestação de serviços, fornecimento de bens, nem industrialização. Trata-se de operação jurídica com características próprias, envolvendo o licenciamento de direitos imateriais cuja exploração econômica segue lógica distinta. Quando adequadamente estruturada e documentada, com substância econômica real e propósito negocial legítimo, tal operação merece reconhecimento tributário correspondente à sua natureza jurídica específica.

Não por menos, a insuficiência e invalidade da divisão das atividades econômicas nas três categorias inerentes aos Sécs. XVIII e XIX já foi há muito reconhecida pelo próprio Supremo Tribunal Federal, quando se deparou com discussão da tributação das instituições financeiras pelo extinto Finsocial (cf., apenas a título de curiosidade histórica, o RE 198.604). As atividades bancárias, atuariais e financeiras foram o ornitorrinco a invalidar a rígida tripartição entre serviços, comércio e indústria.

Assim, a questão da tributação de direitos de imagem através de pessoas jurídicas não comporta soluções simplistas ou generalizações apressadas. Cada situação concreta apresenta suas particularidades que demandam análise cuidadosa e ponderada. Reconhecemos a

legitimidade das preocupações fiscais com possíveis abusos e a necessidade de coibir práticas genuinamente evasivas. Por outro lado, é igualmente importante preservar espaço para modelos de negócio legítimos que reflitam a evolução da economia contemporânea.

A cessão de direitos de imagem através de pessoas jurídicas, quando revestida de substância econômica real e propósito negocial genuíno, representa modalidade legítima de estruturação empresarial que merece tratamento tributário apropriado. A descon sideração dessas estruturas deveria ocorrer apenas mediante demonstração concreta de simulação ou fraude, com análise individualizada das circunstâncias específicas de cada caso, evitando-se presunções genéricas que possam inibir o desenvolvimento de setores econômicos legítimos.

Com essas considerações laterais, peço novamente licença à eminente conselheira-relatora, para dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino