



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721818/2012-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.923 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de março de 2023
Recorrente KLEBER CARVALHO CORREA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008, 2009

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

IRPF. RENDIMENTO DO TRABALHO.

São tributáveis os rendimentos recebidos de pessoas físicas e jurídicas decorrentes do exercício de atividade remunerada.

ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA SALARIAL.

Os valores fixos e mensais pagos pelo clube ao jogador de futebol, por meio de empresa intermediária, não podem ser considerados como retribuição pelo direito do uso de imagem de forma a não integrar os rendimentos tributáveis do contribuinte, uma vez constatado que tais valores são mera contrapartida pelo trabalho do atleta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira, Matheus Soares Leite e Ana Carolina da Silva Barbosa que davam provimento parcial ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Miriam Denise Xavier. Solicitou apresentar declaração de voto o conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente e Redatora Designada

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

Relatório

KLEBER CARVALHO CORREA, contribuinte, pessoa física, já qualificado nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 18ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, Acórdão n.º 16-48.859/2013, às e-fls. 278/299, que julgou procedente o Auto de Infração concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente de omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, em relação aos exercícios 2008 e 2009, conforme peça inaugural do feito, às fls. 207/214, e demais documentos que instruem o processo.

Conforme depreende-se do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 193/206), verificou que o contribuinte manteve relação de trabalho com a pessoa jurídica Santos Futebol Clube, no período de 01/07/2006 a 31/07/2010, conforme Contrato de Trabalho e do Termo de Rescisão de Contrato Definitivo apresentados.

Em decorrência do contrato de trabalho firmado entre o contribuinte e o Santos Futebol Clube, este último celebrou com a pessoa jurídica K&J Intermediações de Negócios S/C Ltda, em 01/07/2006, Instrumento Particular de Cessão do uso de Imagem, através do qual, na qualidade de cedente, cedeu e transferiu exclusivamente os direitos sobre o uso do nome, apelido desportivo, voz e imagem do contribuinte ao Santos Futebol Clube, na qualidade de cessionário.

Desse modo a K&J Intermediações de Negócios S/C Ltda. se colocava como titular exclusiva dos direitos sobre o uso do nome, apelido desportivo, voz e imagem do contribuinte, seu sócio. Ao longo dos anos-calendário de 2007 e 2008 a K K&J Intermediações de Negócios S/C Ltda. emitiu notas fiscais de prestação de serviços de imagem ao Santos Futebol Clube, relativamente aos direitos de imagem de atleta profissional do contribuinte.

Além do salário e demais verbas previstas no contrato de trabalho, verificou-se que o contribuinte recebeu do Santos Futebol Clube, durante os anos-calendário de 2007 e 2008, valores e título de prestação de serviços de imagem e reembolso de moradia (aluguel, condomínio e IPTU), através da pessoa jurídica K&J Intermediações de Negócios S/C Ltda, conforme descrito no Instrumento Particular de Cessão de Uso de Imagem, de 01/07/2006.

Os valores em questão estão discriminados na planilha “Rendimentos em Razão de Cessão de Uso de Imagem e Reembolso de Despesas de Moradia”. O Instrumento Particular de Cessão de Uso de Imagem de 01/07/2006, só foi firmado entre o Santos Futebol Clube e K&J Intermediações de Negócios S/C Ltda. em razão do vínculo desportivo existente entre o contribuinte e o Santos Futebol Clube, que, por sua vez, só existiu em razão do contrato de trabalho desportivo celebrado entre o contribuinte e o Santos Futebol Clube. Portanto,

concluímos que os valores recebidos pelo contribuinte a título de prestação de serviços de imagem e reembolso de moradia são, na verdade, remuneração, recebida em decorrência de contrato de trabalho desportivo, caracterizando-se como rendimento tributável.

Analisando as DIRF apresentadas pelo Santos Futebol Clube, o contribuinte teria recebido a título de rendimento do trabalho assalariado R\$ 637.522,26 e R\$ 470.354,41, nos anos-calendário de 2007 e 2008, respectivamente. Ainda, o Santos Futebol Clube teria pago a K&J Intermediações de Negócios S/C Ltda., no mesmo período, a título de prestação de serviço de imagem as quantias de R\$ 1.250.000,00 (ano-calendário de 2007) e R\$ 1.320.000,00 (ano-calendário 2008).

No Instrumento Particular de Cessão do Uso de Imagem celebrado em 01/07/2006 entre o Santos Futebol Clube e K&J Intermediações de Negócios S/C Ltda., a última foi representada pelo próprio contribuinte, qualificado como atleta profissional e sócio administrador da cedente. Da análise dos livros contábeis da K&J Intermediações de Negócios S/C Ltda. e dos Talonários de Notas Fiscais apresentados, verificamos que os rendimentos da referida pessoa jurídica são em sua arrasadora maioria provenientes do Santos Futebol Clube que pagou mensalmente à retro citada pessoa jurídica, R\$ 100.000,00 e 110.000,00, durante os anos-calendário de 2007 e 2008.

Por fim, da análise das Declarações de Rendimentos apresentadas pela K&J Intermediações de Negócios S/C Ltda. verificou-se que o contribuinte é representante dessa pessoa jurídica, com participação de 99% do capital social e somente ele, nos anos-calendário de 2007 e 2008, recebeu de lucros e dividendos.

O contribuinte, regularmente intimado, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo/SP entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Regularmente intimado e inconformado com a Decisão recorrida, o autuado, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 305/348, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa as alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relato da DRJ:

3.1. Como visto o contribuinte, pessoa física KLEBER CARVALHO CORREA, prestou contas a Receita Federal na forma como determinada pela própria Receita Federal, observando os seus ganhos tributáveis aplicando a tabela progressiva estabelecida anualmente pela Receita Federal.

3.2. Ainda na mesma declaração de ajuste lançou suas receitas provenientes de rendimentos isentos e de rendimentos não tributáveis conforme se infere do item 04lucros e dividendos distribuídos por pessoas jurídicas.

3.3. Como pessoa jurídica a empresa K&J Intermediações de Negócios S/C Ltda. prestou contas à Receita Federal nos exercícios enfocados declarando na forma prevista no formulário próprio as retiradas de prólabore bem como a distribuição de lucros e dividendos aos sócios da referida empresa.

3.4. Ambos contribuintes, pessoa física e pessoa jurídica, exercitaram sua cidadania na forma como prevista na Constituição Brasileira, ou seja, fizeram suas declarações na forma definida em Lei e regulamentos específicos da Receita Federal, e desta forma pelo preceito no qual "*ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de Lei.*" (CF, art. 5º, II) não podem ver seus atos serem glosados com

aplicação de multas e penalidades quando comprovadamente declararam de forma correta e sem qualquer ofensa ao legislado.

3.5. A Auditora Fiscal limitouse a justificar o seu ato pela presunção de fraude, sem contudo demonstrar qual foi a receita que deixou de ser tributada.

3.6. Não há como se admitir que as receitas provenientes da relação de trabalho por pessoa física sejam confundidas com receitas de prestação de serviço por pessoa jurídica legalmente constituída e com os recolhimentos tributários adimplidos na forma da Lei.

3.7. Deve ser ressaltado a existência de uma sociedade empresária legalmente constituída denominada K&J Intermediações de Negócios Ltda., CNPJ /MF n.º 03.665.109/000136, que não se confunde com a pessoa física do contribuinte KLEBER CARVALHO CORREA, inscrito no CPF sob n.º 282.396.15856, e que na forma como autorizada pelo Código Civil Brasileiro, Constituição Federal e artigos 87 a época dos fatos acrescido do contido no Artigo 87A ambos da Lei n.º 9.615/98 detém capacidade e legitimidade para praticar os atos tidos como pressupostos de fraude na forma como lançados pela ilustre Auditora Fiscal. O conceito adotado pela Auditora remete a cobrança indevida, de vez que a relação comercial mantida não se confunde com o contrato especial de trabalho desportivo.

3.8. O contribuinte celebrou com o Santos Futebol Clube, contrato especial de trabalho desportivo para desenvolver a atividade de atleta profissional na modalidade futebol.

3.9. Paralelamente, a empresa K&J Intermediações de Negócios Ltda., uma sociedade empresária devidamente inscrita junto às autoridades competentes e detentora exclusiva dos direitos de exploração comercial, de cessão de uso e licenciamento do nome, apelido, voz e imagem do contribuinte, celebrou Contrato de Cessão pelo Uso de imagem, voz e apelidos desportivos com o Santos Futebol Clube, sendo o contribuinte atleta anuente, visando a exploração da imagem do contribuinte.

3.10. Isto porque profissional nunca será sinônimo de empregado, como mal interpretou a D. Auditora. Profissional é aquele que sobrevive de uma atividade, no entanto, não necessariamente a exerce com as características de vínculo empregatício.

3.11. No caso do contribuinte, ele foi formado pelo Sport Club Corinthians Paulista, clube com o qual firmou seu primeiro contrato especial de trabalho desportivo antes de se transferir em 2003 para o Hannover 96, da Alemanha, posteriormente para o Club Basel, da Suíça e, retornar ao Brasil em 2006, quando celebrou seu primeiro contrato de trabalho com o Santos Futebol Clube.

3.12. Para efeito da Lei 9.615/98, conhecida como Lei Pele, o atleta profissional de futebol deve se ativar por meio de contrato especial de trabalho desportivo, que necessariamente deve ser celebrado por escrito, uma vez que o mesmo é levado a registro nas entidades de administração do desporto, quais sejam Federação Paulista de Futebol e Confederação Brasileira de Futebol.

3.13. A intenção do legislador desportivo ao caracterizar a atividade do atleta profissional distinta da dos demais trabalhadores tem fundamento em fatores especiais que permeiam esta atividade, como: a exploração comercial da imagem do atleta, a curta carreira, o aspecto passional do futebol, o cunho financeiro dado às transferências de atletas, entre outros.

3.14. O legislador desportivo, portanto, procurou garantir aos atletas a exploração comercial da imagem, ativo próprio que se origina de sua notoriedade. Direito personalíssimo, que faz parte dos direitos do autor.

3.15. Transcreve farta jurisprudência sobre o tema “direito de imagem”, deixando pacificada que o recebimento de valores a título de direito de imagem tem natureza civil e não integra salário e conseqüentemente a renda do atleta profissional.

3.16. Da análise da legislação desportiva, é possível concluir que a atividade desportiva profissional, desenvolvida pelo contribuinte, é diferenciada das demais.

3.18. Mister se faz ressaltar que o artigo supracitado tem a sua orientação original vigente até os dias de hoje, com o acréscimo introduzido pela Lei n.º 12.395/2011 que pedimos vênha para transcrever:

(...)

3.25. NATUREZA JURÍDICA DA IMAGEM. O Direito de Imagem sempre foi objeto de contrato de natureza civil dissociado do contrato de trabalho, conforme já demonstrado através de jurisprudência colacionada, 3.26. Já o Direito de Arena, pago pelas emissoras de televisão, somente poderia integrar a remuneração do atleta até março de 2011, quando a Lei n.º 12.395 o classificou, definitivamente, como instituto de natureza civil.

3.27. O direito de imagem pode ser objeto de licença de uso, cessão e autorização, com ou sem exploração comercial. O uso comercial da imagem, do som da voz, do nome e do apelido desportivo do atleta dependerá, sempre, de sua autorização, caso contrário poderá haver a indenização pela utilização indevida da imagem.

3.28. Ensina o Prof. Heraldo Panhoca: "*Direito de Arena é a retribuição financeira pelo trabalho artístico desportivo executado pelos atletas no espetáculo desportivo, gerada em função do montante arrecadado no referido espetáculo pelos promotores, emissoras de radiodifusão e pela televisão*".

3.29. Direito de Imagem X Direito de Arena. Devese atentar que a imagem não é o objeto do contrato, mas, sim, a sua licença para uso, e, também, porque o sujeito ativo não está cedendo a imagem a ninguém, apenas está autorizando sua exploração nas condições em que foram acordadas através de um instrumento elaborado para este fim.

3.30. De outra sorte, a importância paga a título de direito de arena decorre da utilização da imagem do atleta na sua atividade principal, que se dá durante a partida de futebol. Embora não seja paga pelo empregador, é devida em razão do contrato de trabalho e da prestação pessoal de serviços do atleta.

3.31. No direito de arena, a titularidade é da entidade de prática desportiva, ao passo que nos contratos de licença de uso de imagem a titularidade compete ao atleta.

3.32. É de se notar que uma entidade de prática desportiva pode manter com seu atleta um contrato de licença de uso de imagem e não utilizar esta imagem para nada, em nenhuma campanha publicitária, ou em nenhuma ação de marketing, mas ao remunerar o profissional, o clube não está automaticamente vinculado à utilização da imagem do jogador em campanhas de publicidade e/ou produtos. Pode simplesmente mantê-lo sob contrato com o intuito de que outra entidade ou empresa não utilize a imagem do atleta para campanhas publicitárias.

(...)

3.34. Logo, se os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais não integram saláriodecontribuição, resta claro que os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos de imagem, por ser bem personalíssimo e equiparado ao direito autoral também não integrará saláriodecontribuição.

E se não integrarem o salário de contribuição não se revestem em verba trabalhista, e por não ser verba trabalhista inexistente fraude como apontado pela Auditora Fiscal.

3.35. DA IMPRESTABILIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM FACE DO BIS IN IDEM. Repitase que este tributo se encontra devidamente recolhido pela pessoa jurídica de sociedade do contribuinte.

3.36. A imprestabilidade do Auto de Infração se torna ainda mais patente na medida em que a Auditora Fiscal desconsidera todos os tributos recolhidos pela pessoa jurídica e faz os cálculos sem levar em conta que os tributos já foram devidamente adimplidos.

Dessa forma, tornase imperioso o afastamento do auto de Infração.

3.37. Lançamentos Fiscais e Documentos Fiscais correspondentes com os devidos DARFs recolhidos. Pela empresa K&J CNPJ 03.665.109/000136 tendo por base um

contrato de natureza civil firmado com o Santos F. C. com amparo do art. 5º incisos 2º e 35, conjugados com a regulamentação específica desportiva prevista no art. 87 da Lei 9615/98, bem como os art. 44 a 63 do Código Civil brasileiro, e que foram tributados na forma das normas da Secretaria da Fazenda que trata do regime do LUCRO PRESUMIDO das sociedades empresárias.

3.38. Cabe ressaltar que no exercício de 2007 a empresa K&J contratou e negociou o licenciamento das imagens do atleta Kleber (da mesma forma que o fez com o Santos (a mesma imagem, a mesma duração, etc.) com as empresas PUMA (NFs. 82/86) e para estes valores a Auditora Fiscal procedeu de forma correta, ou seja, considerou uma operação comercial/mercantil usual, sem fraude ao contrato de trabalho e portanto ao fisco

(...)

3.41. Por qualquer ângulo que se olhe o auto de infração se caracteriza como inválido, pois tributa em duplicidade uma receita que na forma da legislação vigente e regulamentos da própria Receita Federal já foram quitados corretamente.

3.41. DA TRIBUTAÇÃO PELA EMPRESA. A empresa ofereceu à tributação, na forma como determinada pela Receita Federal, todas as suas receitas, tendo contribuído, inclusive, com o adicional de 10%. Nada devendo ao fisco.

3.42. DA SOLIDARIEDADE. Prevalendo o entendimento da Auditora Fiscal, seriam solidários na prática de fraude à tributação federal, todos os clubes desportivos do Brasil, em razão de prática amparada por lei ora renegada pela agente fiscalizadora.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINAR

NULIDADE – DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

O contribuinte alega cerceamento de defesa, por entender descabida a lavratura do Auto, tendo em vista os rendimentos pertencerem a pessoa jurídica.

Em que pesem as substanciais razões ofertadas pelo contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se formalmente incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o

Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura do Auto de Infração, bem como do Termo de Verificação Fiscal e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportaram, ou melhor, os fatos geradores do crédito tributário, não se cogitando na nulidade dos procedimentos.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, o contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito do contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência. O argumento de eventual erro do fato gerador, na eleição da base de cálculo e demais, se confundem com o mérito que iremos tratar posteriormente, como já dito, não ensejando em nulidade.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto n.º 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei n.º 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões preferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Especificamente em relação ao argumento de nulidade por descon sideração da personalidade jurídica da empresa, o que se percebe da análise dos elementos constantes do processo é que não houve tal fato, a empresa permanece com a sua personalidade intacta; houve, sim, uma tributação dos rendimentos auferidos pela pessoa física mediante descon sideração de um determinado negócio supostamente selado com a pessoa jurídica e, como já dito anteriormente, tal matéria será enfrentada no mérito.

Assim sendo, a preliminar suscitada não merece prosperar.

MÉRITO

CESSÃO DO USO DA IMAGEM

Trata o presente de lançamento de ofício por omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, referentes aos anos-calendário 2007 e 2008. Foram considerados omissão de rendimentos os valores recebidos por K&J Intermediações de Negócios S/C Ltda a título de prestação de serviços de imagem, discriminados mensalmente na planilha “Rendimentos Recebidos em Razão de Cessão de Uso de Imagem”, que, segundo a fiscalização, referem-se a remuneração paga ao contribuinte pelo Santos Futebol Clube, decorrente de trabalho assalariado, portanto, rendimento que deveriam ter sido oferecidos à tributação pelo contribuinte.

O recorrente, por sua vez, defende a existência de uma sociedade empresária legalmente constituída, denominada K&J Intermediações de Negócios Ltda., CNPJ /MF n.º 03.665.109/000136, que não se confunde com a pessoa física do contribuinte e que na forma como autorizada pelo Código Civil Brasileiro, Constituição Federal e artigos 87 à época dos fatos, acrescido do contido no Artigo 87A, ambos da Lei n.º 9.615/98, detém capacidade e legitimidade para praticar os atos tidos como pressupostos de fraude no Auto de Infração.

Pois bem, o mérito da lide recai sobre a viabilidade ou não da exploração dos direitos patrimoniais, com a tributação dos respectivos rendimentos, por meio de pessoa jurídica.

Como se observa do Relatório Fiscal, especificamente no item V, a fundamentação da autoridade lançadora focou exclusivamente na inviabilidade da cessão do direito de imagem para pessoa jurídica. Argumentou, em breve síntese, que, tratando-se de direito personalíssimo, não poderia ser transferido para terceiro para que este a explorasse economicamente; que, em verdade, a referida exploração econômica só poderia ser feita pelo próprio indivíduo, pessoa física, titular do direito personalíssimo.

É cediço que o direito de imagem encontra previsão no artigo 5º, V e X, da Constituição Federal, caracterizando-se como um direito individual personalíssimo que, no caso do atleta profissional, se relaciona à veiculação da sua imagem individualmente considerada. Confira-se:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

V - é assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem;

[...]

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação

Sintetiza com maestria André Pessoa (Atualidades sobre direito esportivo no Brasil e no mundo, Editora Seriemá, pg. 72), ao afirmar que o direito de imagem consiste na

“prerrogativa que tem toda pessoa natural de não ter violada a sua intimidade, pela veiculação de seu corpo e/ou voz, sem que haja a sua expressa autorização”.

Segundo o artigo 87A da Lei n.º 9.615/98 (Lei Pelé), incluído pela Lei n.º 12.395/2011, é possível a celebração, paralelamente ao contrato especial de trabalho desportivo, de um contrato de licença do uso de imagem, de natureza civil. Eis o teor desse dispositivo:

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 n.º 12.395, de 2011)

Dito isto, é importante registrar que os contratos de cessão de direito de imagem e de trabalho não se confundem. São, efetivamente, de natureza diversa, um civil e outro trabalhista e, no caso concreto, apenas uma das fontes pagadora cumulou o posto de empregadora do Contribuinte e de autorizada, pela pessoa jurídica, a explorar os direitos de imagem do atleta.

Necessário observar também que a Lei n.º 11.196/2005, especificamente em seu art. 129, estabeleceu expressamente que:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Neste diapasão, não restam dúvidas de que é possível a exploração dos benefícios econômicos dos direitos personalíssimos, inclusive o direito de imagem, por meio de pessoa jurídica.

Em relação ao argumento da autoridade lançadora de que o contribuinte era titular de 99% das cotas e que a maioria arrasadora das receitas da pessoa jurídica provinha da exploração do seu direito de imagem, até entendo que poderia ser um indicio de um eventual negocio jurídico simulado. Contudo, saliente-se que, atualmente, a Lei n.º 12.441/2011, que alterou o Código Civil de 2002, permite a constituição de empresa individual de responsabilidade limitada, insculpiu o art. 980-A no Código civil, que em seu caput e §5º, determina expressamente o seguinte:

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

(...)

§ 5º Poderá ser atribuída à empresa individual de responsabilidade limitada constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional.

Como bem referiu o Conselheiro Dilson Jatagy Fonseca Neto no acórdão n.º 2202-004.008 (julgado em 04.07.2017), da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, disse: *“Ora, quem pode o mais, pode o menos: se é expressamente permitida a criação de uma EIRELI com o objetivo de explorar os direitos patrimoniais da cessão do direito de imagem, certamente também será permitida essa atividade a uma sociedade limitada.”*

Portanto, mesmo que a pessoa jurídica ter sido criada especificamente para explorar os direitos de imagem do recorrente, e não de outras pessoas cumulativamente, não implica em ilicitude nem abuso de poder.

Em conclusão, acredito ser indubitável a licitude de objeto contratual que se baseie na cessão do direito ao uso de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física para a pessoa jurídica, conforme acima fundamentado.

Com intuito de corroborar tal tese, peço vênias para transcrever trecho do voto do eminente Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira (Redator Designado), lavrado no Acórdão nº 2201-003.748, da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, da 2ª Seção de Julgamento deste CARF, em caso análogo ao presente, que assim dispôs:

Em que pesem os argumentos e a logicidade do voto do ilustre Relator, ousou com o devido pedido de licença, dele discordar, no tocante à possibilidade de cessão dos direitos de imagem.

O cerne de minha discordância se dá quanto à interpretação das disposições dos artigos 11 e 20 do Código Civil, Lei nº 10.406/02. Recordemos:

[...]

Uma leitura apressada das disposições do artigo 11 do Código Civil pode ensejar a interpretação de que existe expressa disposição legal da impossibilidade de transmissão dos direitos de personalidade. Tal vedação só seria relativizada nos casos previstos em lei.

Por outro lado, as disposições do artigo 20 apontam no sentido de que havendo autorização a imagem de uma pessoa poderia ser divulgada para fins comerciais.

Tal antinomia deve ser retirada do espírito da lei pelo interprete. Antinomia aparente, de plano, ressaltado.

Trata-se de antinomia aparente posto que, em verdade, os dispositivos codicistas regulam esferas distintas do direito do cidadão à imagem que ostenta. Explico.

José Afonso da Silva, emérito constitucionalista e professor da Faculdade de Direito do Largo São Francisco, em sua cultuada obra Curso de Direito Constitucional Positivo (34ª ed, E. Malheiros, pag.205), leciona:

‘A Constituição declara invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas (art. 5º, X). Portanto, erigiu, expressamente, esses valores humanos à condição de direito individual, mas não o fez constar do caput do artigo. Por isso o estamos considerando-o um direito conexo ao da vida.’

Após demonstrar que os direitos à intimidade e privacidade são decorrências do direito à vida, expressos como direito a ser deixado tranquilo, o aclamado professor, assevera:

‘A honra, a imagem, o nome, e a identidade pessoal constituem, pois, objeto de um direito independente da personalidade’

Importante a distinção apontada pelo emérito Professor das Arcadas: a imagem é objeto de um direito independente da personalidade, embora dela decorrente.

Sobre os direitos de personalidade, Maria Helena Diniz (Curso de Direito Civil Brasileiro, 1º Vol, 13ª ed. , Ed. Saraiva, pg.99), ensina:

‘O conjunto dessas situações jurídicas individuais, suscetíveis de apreciação econômica, designasse patrimônio, que é sem dúvida, a projeção econômica da personalidade. Porém, a par dos direitos patrimoniais, a pessoa tem direitos de personalidade.’

Convém dizer uma palavra sobre os direitos de personalidade.

Como pontifica Goffredo Telles Jr, a personalidade consiste no conjunto de caracteres próprios da pessoa. A personalidade não é um direito, de modo que seria errôneo afirmar que o ser humano tem direito à personalidade. A personalidade é que apóia os

direitos e deveres que dela irradiam, é objeto de direito, e o primeiro bem da pessoa, que lhe pertence como primeira utilidade, para que possa ela ser o que é, para sobreviver e se adaptar às condições do ambiente em que se encontra, servindolhe de critério para aferir, adquirir e ordenar outros bens.’ (grifei)

A lição do inesquecível jurista, Prof. Goffredo, reforça a distinção acima apontada: o direito de imagem não se confunde com o direito de personalidade, posto que esse apóia os direitos decorrentes da personalidade humana.

Ora, nesse sentido a determinação da impossibilidade de renúncia e transmissão dos direitos de personalidade, posto que estes como objeto de direito que são, não podem sofrer limitação. Porém, outras considerações são necessárias.

Escutemos as considerações de Silvio de Salvo Venosa, sobre esse ponto determinante de nossa construção teórica (Direito Civil, Parte Geral, 14ª ed., Ed. Atlas, pg. 182):

‘Os direitos de personalidade são os que resguardam a dignidade humana. Desse modo, ninguém pode, por ato voluntário, dispor de sua privacidade, renunciar a liberdade, ceder seu nome de registro para utilização por outrem, renunciar ao direito de pedir alimentos no campo de família, por exemplo. Há, porém, situações na sociedade atual que tangenciam a proibição. Na busca de audiência e sensacionalismo, já vimos exemplos de programas televisivos nos quais pessoas autorizam que seu comportamento seja monitorado e divulgado permanentemente; em que sua liberdade seja cerceada e sua integridade física seja colocada em situações de extremo limite de resistência etc.. Ora, não resta dúvida de que, nesses casos, os envolvidos renunciam negocialmente a direitos em teses irrenunciáveis. A situação retratada é meramente contratual, nada tendo a ver com cessão de direitos da personalidade, tal como é conceituado. Cuida-se de uma representação cênica, teatral, ou artística, nada mais do que isso.’ (destaques meus)

Tal distinção, apoiada em senso comum, em mera observação da realidade das relações cotidianas, encontra apoio teórico, fundamental para a solução da antinomia aparente existente nos dispositivos codicistas mencionados acima.

Em tese de doutorado defendida nas Arcadas do Largo São Francisco, Júlio César Franceschet

(<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2131/tde08122015154405/ptbr.php0>, explica:

‘Os direitos da personalidade estão, portanto, diretamente associados ao uso e gozo daqueles bens essenciais e inerentes à pessoa. Tratam-se de direitos que recaem sobre bens atuais e específicos, que dizem respeito ao modo de ser físico e psíquico da pessoa.

(...)

É oportuno destacar, ademais, que ao longo dos anos, os direitos de personalidade foram estudados sobretudo, sob o aspecto negativo, ou seja, a partir dos instrumentos postos à disposição de seu titular, visando coibir lesão ou ameaça de lesão.

(...)

Entretanto, a evolução dos meios de comunicação, da tecnologia, da cibernética e, sobretudo, a maior compreensão da pessoa sobre seu próprio corpo e os atributos de sua personalidade tem conduzido, nos dias atuais, à efetiva fruição dos direitos de personalidade, alçando-os à categoria de liberdades positivas. Antes tutelados predominantemente sob o aspecto negativo, dos direitos de personalidade passam a ser exercidos de forma positiva, tornando-se, com frequência, objeto de negócios jurídicos.

No cenário jurídico-social atual, os direitos de personalidade revelam dupla dimensão: uma negativa ou defensiva, voltada à reparação dos danos decorrentes da injusta violação ou cessação da ameaça de lesão, naqueles casos em que o dano efetivo ainda não foi causado; e outra positiva, caracterizada pelo aproveitamento, sobretudo econômico, dos bens que integram a personalidade’ (destaques não constam da tese)

Solucionada, com o necessário apoio teórico, a antinomia aparente entre as disposições dos artigos 11 e 20 do Código Civil.

O primeiro tutela os aspectos negativos dos direitos de personalidade, ou seja, impõe vedação legal a renúncia e transmissão dos direitos de personalidade, posto que em seu aspecto protetivo, tais direitos não podem sofrer limitação voluntária, salvo nos casos expressos em lei.

Por outro lado, a disposições do artigo 20, embasam os aspectos positivo do exercício dos direitos de personalidade, uma vez que sob autorização expressa pode a pessoa fruir economicamente de seus bens que integram a personalidade.

Essa mesma conclusão permite a inferência da decisão proferida pelo STJ no RE 74.473/RJ, de lavra do Min Salvio de Figueiredo Teixeira, mencionada pelo Recorrente, cuja ementa reproduzo:

‘DIREITO AUTORAL. DIREITO À IMAGEM. PRODUÇÃO CINEMATOGRAFICA E VIDEOGRAFICA. FUTEBOL. GARRINCHA E PELÉ. PARTICIPAÇÃO DO ATLETA. UTILIZAÇÃO ECONÔMICA DA CRIAÇÃO ARTÍSTICA, SEM AUTORIZAÇÃO. DIREITOS EXTRAPATRIMONIAL E PATRIMONIAL. LOCUPLETAMENTO.

FATOS ANTERIORES ÀS NORMAS CONSTITUCIONAIS VIGENTES.

PREJUDICIALIDADE. RE NÃO CONHECIDO. DOUTRINA.

DIREITO DOS SUCESSORES À INDENIZAÇÃO. RECURSO PROVIDO. UNÂNIME.

O direito à imagem reveste-se de duplo conteúdo: moral, porque direito de personalidade; patrimonial, porque assentado no princípio segundo o qual a ninguém é lícito locupletar-se à custa alheia.

O direito à imagem constitui um direito de personalidade, extrapatrimonial e de caráter personalíssimo, protegendo o interesse que tem a pessoa de opor-se à divulgação dessa imagem, em circunstâncias concernentes à sua vida privada.

III Na vertente patrimonial o direito à imagem protege o interesse material na exploração econômica, regendo-se pelos princípios aplicáveis aos demais direitos patrimoniais.

IV A utilização da imagem de atleta mundialmente conhecido, com fins econômicos, sem a devida autorização do titular, constitui locupletamento indevido ensejando a indenização, sendo legítima a pretensão dos seus sucessores.’

Claríssima a decisão que, em tudo e por tudo, se coaduna com as afirmações acima produzidas.

O direito de imagem, em seus aspectos patrimoniais, em sua vertente positiva, é passível de fruição pela pessoa a quem pertence.

A partir desta constatação, mister ressaltar que é permitido pelo ordenamento jurídico a cessão do direito de imagem da pessoa física para pessoa jurídica, para que esta a explore, restando ao cedente, cumprir as obrigações contratualmente assumidas, seja por meio da própria pessoa, seja por meio de pessoa jurídica constituída para esse fim nos termos do artigo 129 da Lei nº 11.196/05.

Cediço que não houve, por parte da autoridade fiscal, nenhuma consideração sobre nenhuma fraude ou simulação na relação existente entre a DLC e o Recorrente, somente a afirmação da impossibilidade de cessão do direito de imagem e sobre o caráter personalíssimo do cumprimento dos contratos decorrentes da exploração de tal imagem (relatório fiscal, fls. 416)

A possibilidade de cessão já foi suficientemente examinada e quanto aos aspectos do caráter personalíssimo da prestação de serviços por pessoa jurídica, argüidos pela Autoridade Lançadora, a simples leitura das disposições do artigo 129 da Lei nº 11.196/05 é suficiente em face da clareza da permissão constante da lei tributária.”

Nestes termos, improcedente o lançamento neste tópico.

DO REEMBOLSO MORADIA

Houve pagamento pelo Santos Futebol Clube à empresa K&J Intermediações de Negócios S/C Ltda. de valores a título de reembolso de despesas com moradia (aluguel, condomínio e IPTU), pagamento este estabelecido no já referido Instrumento Particular de Cessão de uso de Imagem, de 01/07/2006.

É certo que despesas com moradia do contribuinte são próprias da relação entre empregado e empregador, não se correlacionando com eventual licença de uso do direito de imagem do empregado, salvo despesas com alimentação, transportes, diárias, hotéis etc, o que não ficou comprovado no caso dos autos.

Sendo assim, as despesas de reembolso com moradia de empregado pagas pelo empregador são consideradas como rendimentos do trabalho assalariado, portanto, são rendimentos tributáveis, nos termos do artigo 43, VI, do Regulamento do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, Decreto nº 3.000/99. Conclui-se, então, que os valores recebidos pelo contribuinte a esse título, supostamente pagos à **K&J Intermediações de Negócios S/C Ltda.**, devem ser tributados na pessoa física do contribuinte

Por todo o exposto, estando o lançamento *sub examine* em consonância parcial com os dispositivos legais que regulam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO para rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para afastar a omissão de rendimentos decorrentes do contrato de cessão de imagem, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.**

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Voto Vencedor

Conselheira Miriam Denise Xavier – Redatora Designada.

Inicialmente, esclarece-se que quanto à preliminar e ao reembolso moradia, o colegiado, por unanimidade, acompanhou o entendimento do relator.

PERSONALIDADE JURÍDICA DA EMPRESA

Equivoca-se o recorrente ao afirmar que ocorreu a desconsideração da personalidade jurídica da empresa K&J Intermediações de Negócios S/C Ltda. A empresa permaneceu com sua personalidade intacta.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Desta forma, desconsiderou o negócio jurídico praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, entendendo que, na verdade, os valores pagos à empresa K&J Intermediações de Negócios S/C Ltda são rendimentos da pessoa física, devendo assim serem tributados.

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

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

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

Logo, uma vez verificado que o sujeito passivo utiliza de simulação/fraude para esquivar-se do pagamento de tributo, o auditor fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados em detrimento da verdade jurídica aparente (formal). Dito de outra forma, uma vez evidenciada a conduta simulatória ou fraudulenta, não resta outra opção à fiscalização, a não ser descaracterizar a relação formal existente e considerar, para efeitos do lançamento tributário, a relação real que se apresenta, identificando corretamente o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

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

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

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

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

[...]

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

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

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

DIREITO DE IMAGEM

Alega o recorrente que a existência da sociedade empresária legalmente constituída denominada K&J Intermediações de Negócios Ltda., não se confunde com a pessoa física do contribuinte, e que na forma como autorizada pelo Código Civil Brasileiro, Constituição Federal e artigos 87 a época dos fatos acrescido do contido no artigo 87-A, ambos da Lei 9.615/98 detém capacidade e legitimidade para praticar os atos tidos como pressupostos de fraude na forma como lançados pela ilustre Auditora Fiscal. O conceito adotado pela Auditora remete a cobrança indevida, de vez que a relação comercial mantida não se confunde com o contrato especial de trabalho desportivo.

Inicialmente, cabe reforçar o disposto no art. 144 do CTN, que determina:

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

De qualquer forma, mesmo que se entenda aplicável o art. 87-A da Lei 9.615/98, incluído pela Lei 12.395/11, os contratos deveriam fixar direitos e deveres, inconfundíveis com o contrato de trabalho. No caso, os contratos não atenderiam às condições estipuladas nesta lei.

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

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Vê-se, portanto, que a partir de 1/1/2006, tornou-se possível tributar na pessoa jurídica os rendimentos oriundos de prestação de serviços personalíssimos executados por meio delas. Até então a legislação determinava que os rendimentos provenientes da exploração de serviço personalíssimo seriam tributados na pessoa física prestadora do serviço, mesmo que ajustados por meio de uma pessoa jurídica.

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

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

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

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

No caso em análise, conforme TVF (fls. 193/206), tem-se que:

- a) O contribuinte mantinha contrato de trabalho com o Santos Futebol Clube no período fiscalizado.
- b) O instrumento particular de cessão do uso do direito de imagem somente foi firmado em razão do vínculo desportivo entre o contribuinte e o Santos Futebol Clube.
- c) O contribuinte recebeu rendimentos a título de salários do Santos Futebol Clube e também rendimentos pela cessão do direito de imagem.
- d) As parcelas recebidas a título de direito de imagem tinham valores fixos mensais.
- e) Os valores recebidos a título de direito de imagem corresponderam a mais da metade dos salários.

- f) No corpo do contrato de cessão do uso do direito de imagem constava o pagamento do reembolso moradia, verba característica da relação empregado-empregador.

Da análise do “Instrumento Particular de Cessão do Uso de Imagem” do atleta Kleber, realizado com o Santos Futebol Clube, fls. 93/96, verifica-se que: i) o jogador cede a imagem em todas as apresentações públicas que fizer, com os demais membros da equipe de futebol profissional; ii) exige-se o uso pelo atleta, nos treinos, jogos e viagens, do material esportivo usado pelos demais jogadores integrantes da equipe, exceto tênis e chuteiras; iii) a imagem é cedida em todas as atividades desportivas em que a equipe de futebol se apresentar; iv) o atleta não poderia ceder seu direito de imagem a empresas ou entidades concorrentes do cessionário e seus patrocinadores; v) o atleta deve comparecer sempre que não houver impedimento técnico relacionado às atividades esportivas; vi) o contrato somente teria validade enquanto o atleta estivesse vinculado contratualmente para prestar serviços profissionais ao cessionário; e vii) o cessionário reembolsaria o atleta despesas de moradia, com aluguel, condomínio e IPTU.

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

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

Desta forma, os valores pagos pelo clube ao jogador (camuflados como direito de imagem), são verdadeira remuneração, direito indisponível do empregado, conforme legislação trabalhista, configurando a disponibilidade jurídica dos valores, sendo irrelevante o não recebimento deles diretamente pelo contribuinte.

Restou evidenciado, portanto, a relação pessoal e direta do clube com o jogador, caracterizando a natureza pessoal dos rendimentos.

Aliás, a inclusão no contrato de direito de imagem do reembolso moradia, verba de natureza trabalhista, só reforça o entendimento de que os valores pagos são verdadeira remuneração.

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

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

Verifica-se no caso a figura da “elusão tributária”, conforme leciona Marciano Seabra de Godoi, que cita também outros autores, em artigo publicado na Revista de Informação

Legislativa, v. 49, n. 194, p. 117-146, abr./jun. 2012 – Estudo comparativo sobre o combate do planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil, disponível em <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/496582>, aplica-se o **conceito amplo de simulação**, segundo a qual **o sujeito passivo, para atrair a aplicação de uma norma tributária benéfica que de outra forma não seria aplicável, usa a estrutura formal de contratos e outros institutos jurídicos esvaziando-os de qualquer substância jurídica real**. Segundo o professor:

O comportamento pelo qual o contribuinte se utiliza de meios artificiosos e abusivos para, sob uma aparência de legalidade e licitude, buscar evitar a ocorrência do fato gerador do tributo ou busca se colocar dentro do pressuposto de fato de um regime tributário mais benéfico, criado pela legislação para abarcar outras situações.

[...]

Os atos e negócios jurídicos engendrados pelas partes são abusivos/artificiosos, posto que a sua formalização não reflete os reais propósitos práticos buscados pelas partes e distorcem as finalidades e objetivos contidos nas normas que regulam a espécie.

[...]

[...] na elusão, o contribuinte busca uma economia tributária de má-fé, no sentido de burlar o espírito da lei e preservar somente sua letra, confiando numa interpretação automática e acrítica das normas aplicáveis ao caso.

No caso, não houve presunção de fraude como alega o recorrente. Restou comprovado que o valor pago pelo Santos Futebol Clube são rendimentos do contribuinte, devendo submeter-se às normas de tributação do imposto de renda pessoa física, não importando as convenções particulares pactuadas.

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

O fato de não ter o contribuinte recebido 13º salário ou 1/3 de férias não muda o entendimento acima. Eventual direito trabalhista que o atleta entenda fazer jus poderia ser objeto de ação própria na Justiça do Trabalho.

Alega ainda o recorrente que sem o atleta não tem jogo e sem a imagem do atleta não tem entretenimento. Fato! A afirmação somente reforça o entendimento esposado, pois a imagem do atleta, no caso, está estritamente relacionada ao contrato de trabalho, pois o objetivo do time de futebol é participar dos jogos e campeonatos e, para isso, precisa do serviço dos atletas, seus empregados. Logo, qualquer valor pago ao atleta com esse objetivo caracteriza remuneração, pois relacionada diretamente à atividade fim do empregador.

Quanto à alegação de que os tributos teriam sido recolhidos pela pessoa jurídica, sendo indevida a cobrança na pessoa física com multa de 150% e acréscimos legais, a questão restou devidamente esclarecida no acórdão de impugnação:

A pessoa física, em seu nome, não pode pleitear os impostos apurados, lançados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica, 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, falando em nome da pessoa jurídica, uma vez que não teve a receita auferida.

Considerando que os rendimentos objeto do lançamento não foram tributados quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, anos de 2007 e 2008, pois, foram declarados como isentos e não-tributáveis, devem ser nesta oportunidade adicionados à base de cálculo anterior.

Não há de se falar em *bis in idem* pois, na questão posta pelo impugnante (impostos pagos pela Pessoa Jurídica e lançamento fiscal na Pessoa Física), nem mesmo se trata de mesmo sujeito passivo. O que pode ser considerado pela pessoa jurídica, é uma retificação de sua Declaração de Ajuste a fim de excluir os rendimentos recebidos pela pessoa física e que foram considerados como recebidos pela pessoa jurídica, restituindo/compensando imposto eventualmente pago a maior que o devido.

Sendo assim, voto com rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier

Declaração de Voto

Conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes

Inicialmente, destaco o brilhantismo dos entendimentos esposados pela Conselheira Miriam Denise Xavier no caso vertente.

Solicitei apresentar declaração de voto apenas para explicitar que entendo possível a apropriação de recolhimentos realizados em nome de pessoa jurídica, quando a fiscalização entende que houve simulação subjetiva na criação desta pessoa jurídica, o que acarreta que os valores formalmente recebidos por tal pessoa jurídica sejam considerados como efetivamente percebidos por pessoa física. Por óbvio, tal apropriação de recolhimentos somente é cabível quando a fiscalização desconsidera a existência da pessoa jurídica (ou seja, quando todos os atos praticados pela pessoa jurídica são qualificados como realizados por pessoa física).

No caso vertente, não houve a desconsideração da pessoa jurídica K&J Intermediações de Negócios Ltda, como muito bem apontado no voto vencedor. De fato, a existência de contrato da pessoa jurídica K&J Intermediações de Negócios Ltda. com a empresa Puma Sports Ltda. – CNPJ 05.406.034/0001-02, que foi considerado como regular pela fiscalização, muito bem evidencia que não houve a desconsideração da pessoa jurídica K&J Intermediações de Negócios Ltda. Logo, descabido realizar a apropriação de recolhimentos realizados pela empresa K&J Intermediações de Negócios Ltda. na presente autuação.

Deste modo, entendo que a autuação deve ser mantida integralmente.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes