



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15586.720494/2014-90
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-005.812 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de janeiro de 2019
Matéria Imposto sobre a Renda de Pessoa Física
Recorrente FREDERICO CHAVES GUEDES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010, 2011, 2012

NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA.

A alteração do critério jurídico no âmbito do Acórdão da DRJ implica sua nulidade, uma vez que se trata de preterição de direito de defesa, que é causa de nulidade nos termos do artigo 59, do Decreto-Lei nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher a preliminar de nulidade e anular o acórdão recorrido, nos termos do voto do relator, vencidos os conselheiros Antônio Sávio Nastureles e Reginaldo Paixão Emos. Manifestou a intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Antônio Sávio Nastureles.

(assinado digitalmente)

João Mauricio Vital - Presidente.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Sávio Nastureles, Alexandre Evaristo Pinto, Reginaldo Paixão Emos, Wesley Rocha, Jorge Henrique Backes (Suplente Convocado), Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato e João Mauricio Vital (Presidente).

Relatório

Contra o contribuinte em questão foi lavrado o auto de infração (fls. 704/713) com o lançamento de imposto de renda relativo ao ano-calendário 2010, 2011 e 2012 de R\$ 6.807.569,23, de multa de ofício qualificada de R\$ 10.211.353,86, e de juros de mora calculados até 09/2014 de R\$ 1.562.162,38.

A presente ação fiscal foi iniciada, em 30/09/2013, com a ciência do Termo de Constatação e de Intimação Fiscal de fls. 03/04, em que o contribuinte foi intimado a apresentar documentos correspondentes aos anos-calendário 2010 a 2012, em especial contratos de trabalho firmados com entidades de prática desportiva nos quais foram pactuadas as remunerações nos termos do art. 28, da Lei 9.615, de 1998, com as alterações pela Lei 12.395, de 2011.

No decorrer do procedimento fiscal, apurou-se que o contribuinte é atleta profissional tendo atuado junto ao Fluminense e recebido rendimentos de trabalho com vínculo empregatício com salário consignado no respectivo contrato e, concomitantemente, sendo beneficiário de remuneração decorrente de direitos de imagem cedidos ao próprio empregador e à pessoa jurídica UNIMED-RIO.

No Relatório Fiscal (fls. 668/702), parte integrante do auto de infração, o Auditor Fiscal assim relata as conclusões acerca do procedimento que culminou com a lavratura do citado auto de infração:

FREDERICO CHAVES GUEDES, jogador de futebol profissional, tinha vínculo empregatício com o Fluminense Football Club, CNPJ 33.647.553/0001-90 nos anos de 2010 a 2012. (doc. fls. 56/304). E manteve com o Clube contrato de licenciamento de uso de imagem firmados com interveniência da pessoa jurídica R. Chaves Empreendimentos Futebolísticos Ltda., (cuja razão social atual é Seven Sports). O atleta celebrou outro contrato de licença de imagem, por meio da R. Chaves, desta feita com a pessoa jurídica UNIMED-RIO.

Do Fluminense o fiscalizado recebeu uma parcela que se denominou salário, via folha de pagamento. E por meio da interposição da R. Chaves recebeu rendimentos oriundos dos contratos de cessão de uso de imagem, celebrados em 05/03/2009, analisados no item anterior. Nas DIRPF de 2010 a 2012, apenas declarou a remuneração recebida a título de salário da entidade esportiva.

Sobre a natureza dos rendimentos objeto dos contratos de licenciamento de imagem celebrados com a interveniência da empresa R. Chaves, ressaltamos que a proteção à imagem integra os direitos da personalidade, sendo inerente a qualquer ser humano, independentemente de qualidade ou característica prévia.

Foi inserida no rol das garantias fundamentais constando expressamente no artigo 5º, inciso V, X e XXVIII, alínea “a” da Constituição Federal.

(...)

Nem poderia ser diferente, já que os contratos de cessão de imagem, firmados com o Clube Fluminense e UNIMED-RIO receberam a anuência do atleta. Em última análise, é este ato que dá eficácia a cada contrato, porque somente o jogador, por ato de sua vontade, pode dispor da sua imagem ou dos seus serviços. Vale dizer que a pessoa jurídica R. CHAVES não tem poder para dispor sobre o objeto do contrato, em face de tratar-se de direitos da personalidade.

Sendo assim, a participação da pessoa jurídica nos contratos serviu apenas para mascarar a real remuneração do jogador e obter economia de tributos. Como vimos, foi estabelecido contratualmente, um valor fixo e de pagamento regular, com o objetivo de esconder o real salário do jogador. E em vez de rendimentos tributáveis da pessoa física envolvida (o atleta profissional) que é o beneficiário de fato, o que ocorreu foi o recebimento pelo fiscalizado de valores isentos, a título de lucros distribuídos pela R. Chaves.

Diante das formas possíveis de se efetuar um negócio, a escolha do contribuinte, evidentemente, recai sobre aquela que lhe impõe um menor ônus tributário. Mas a situação jurídica deve corresponder à situação de fato para ser legal. No caso analisado, a forma utilizada não corresponde à realidade dos fatos, é uma ficção.

Não há argumento jurídico plausível para defender a regularidade da constituição de empresa de prestação de serviço, detentora de um único ativo vinculado à imagem de um jogador de futebol profissional, para comercialização dos desdobramentos patrimoniais do direito de imagem, quando a sociedade centra-se unicamente na figura do atleta, o qual é o único responsável pela execução dos contratos geradores de renda.

O que une os sócios da R. Chaves não é o desenvolvimento de uma atividade econômica, mas uma pretensa redução de carga tributária, já que todo o ônus da prestação dos serviços está vinculado ao desempenho pessoal de um dos sócios.

Assim, deve ser tributada como rendimento de pessoa física a remuneração por serviços prestados, de natureza personalíssima, sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que lhe seja atribuída.

Os contratos celebrados não têm o condão de modificar a definição legal do sujeito passivo, que, no caso é a pessoa física, visto tratar-se de prestação individual de serviços ou cessão de direitos de imagem do atleta, sob pena de ocorrer o desvirtuamento do contrato de cessão de imagem. As convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Na apreciação dos contratos de direito de imagem firmados pode-se constatar que o “sócio” da pessoa jurídica com a qual o FLUMINENSE e a empresa UNIMED-RIO celebraram contratos de licença de uso de imagem é o próprio profissional. Considerando que a legislação tributária define expressamente a forma de tributação para rendimentos decorrentes do

exercício individual profissional, não resta dúvida de que os rendimentos auferidos pelo fiscalizado devem ser tributados na pessoa física.

Portanto, pelos termos dos contratos de patrocínio e de imagem celebrados que se encontram às fls. 86/93; 94/97 e 98/99 do presente, ficou evidente que o objeto de tais contratos são direitos personalíssimos, ou seja, não podem ser prestados por outra pessoa que não seja a detentora da imagem e do nome profissional em questão. E esta pessoa física é o sujeito passivo da obrigação tributária, o contribuinte do imposto de renda.

Assim, em conclusão, entendemos que, conforme fundamento da autuação, os valores recebidos pelo jogador através da empresa R. Chaves referem-se a remuneração por serviços prestados ao Fluminense e/ou cessão a este de direito de uso de sua imagem, de natureza pessoal e, portanto, tributáveis como rendimentos de pessoa física. Tais rendimentos foram reclassificados da pessoa jurídica para a pessoa física.

(...)

A pessoa jurídica R. Chaves foi intimada a apresentar todos os contratos com anuência do atleta profissional Frederico Chaves Guedes, mas não atendeu a intimação.

No entanto como Frederico Chaves Guedes é sócio majoritário da R. Chaves e único atleta na sociedade, foi possível concluir que as receitas discriminadas nas tabelas 7 e 8 também eram decorrentes do exercício da profissão de jogador de futebol e/ou de uso do direito de imagem do mesmo. Os valores recebidos pela pessoa jurídica e informados nas tabelas acima foram obtidos nos sistemas da Receita Federal e considerados rendimentos pessoais do fiscalizado. (fls. 398 e 407).

Consideramos que tal conduta do contribuinte teve por objetivo deixar de recolher tributos e ignoramos, para fins fiscais, o alegado contrato de cessão de tais direitos para a pessoa jurídica. Com isso, os rendimentos, originalmente atribuídos à pessoa jurídica, passaram a ser da pessoa física, ou seja, do atleta, que não os havia declarado, configurando a infração de omissão de rendimentos tributáveis.

(...)

A Lei 10.833/2003 instituiu a retenção de tributos e contribuições federais, estabelecendo o recolhimento antecipado destes tributos, os quais deverão ser retidos diretamente pelo tomador dos serviços, no momento do pagamento ou da emissão da nota fiscal de prestação de serviços. E a Instrução Normativa nº 381/2003 promoveu instruções adicionais quanto à matéria.

Nas notas fiscais emitidas pela R. Chaves constatamos a retenção dos tributos e contribuições de acordo com a legislação mencionada. Verificamos ainda a informação dos valores retidos da pessoa jurídica nas DIRF em que consta como beneficiária, com retenção na fonte dos seguintes tributos: código de retenção 1708 (imposto de renda retido na fonte); código 5960 (retenção de COFINS sobre pagamentos efetuados por pessoa jurídica

de direito privado); código 5979 (retenção de PIS sobre pagamentos efetuados por pessoa jurídica de direito privado) e código 5987 (retenção de CSLL sobre pagamentos efetuados por pessoa jurídica de direito privado).

(...)

Omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício e da cessão de direitos de uso da imagem, nome, marca e som de voz, de acordo com contratos firmados (fls. 539). Estes rendimentos foram tributados na pessoa jurídica R. Chaves Empreendimentos Futebolísticos Ltda e reclassificados como rendimentos da pessoa física do sócio Frederico Chaves Guedes, em lançamento de ofício, como demonstramos a seguir.

Em relação aos impostos e contribuições vinculados aos rendimentos/receitas reclassificados, que constam das Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, foi adotado o mesmo procedimento utilizado para as receitas, foram compensados no cálculo do crédito tributário

(...)

A multa de ofício aplicada corresponde ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), em obediência ao que prevê o § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007.

A qualificação da multa de ofício se deu a partir da caracterização da intenção do contribuinte de mascarar a natureza de seus rendimentos, através da utilização de interposta pessoa jurídica com o único objetivo de intermediar o recebimento da remuneração, pelo uso de sua imagem no exercício da função de jogador de futebol profissional, sendo que tal prática de evasão fiscal beneficiou ambos os contratantes, com a redução do ônus tributário.

Apesar de FREDERICO CHAVES GUEDES ter informado que não possuía contratos para licenciamento da imagem, ficou comprovado que constituiu uma pessoa jurídica exclusivamente para esse fim. E não restou dúvida de que o verdadeiro contratado nos instrumentos firmados foi o jogador.

(...)

Verificando as declarações de ajuste anual da pessoa física de Frederico Chaves Guedes constata-se que não são declarados os rendimentos provenientes dos contratos de patrocínio e de uso de imagem celebrados com empresas brasileiras, os quais são incluídos como rendimentos da empresa R. Chaves Empreendimentos Futebolísticos Ltda., da qual é sócio com o irmão. O que chama a atenção nestes contratos é a tentativa de disfarçar o verdadeiro contratado, que é o Frederico Chaves Guedes, incluindo-o ora como interveniente anuente, ou como atleta, e tornando-o o principal responsável pelo cumprimento do contrato.

Com base nessas considerações e nos documentos coletados, foi encerrada a ação fiscal com a lavratura o competente auto de infração em que se apurou omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

O contribuinte foi cientificado em 24 de setembro de 2014 (fls. 718), e, inconformado, apresenta a impugnação de fls. 725/773, em 23 de outubro de 2014, alegando, m breve síntese, que:

1- a Autoridade Fiscal juntou aos autos planilhas referentes a contratos de imagem assinados por outros atletas, expondo informações confidenciais. Da mesma forma, supõe que suas informações contratuais também foram disponibilizadas em outros procedimentos fiscais;

2- considerou como "intermediária" a sociedade empresária firmada entre o Impugnante e o seu irmão, desqualificou os atos por ela praticados perante terceiros e perante o próprio fisco, bem como ofereceu à tributação na pessoa física rendimentos já tributados na pessoa jurídica, sem, sequer, ter o cuidado de amortizar integralmente os tributos já recolhidos na pessoa jurídica em relação à nova tributação desses mesmos valores, agora na pessoa física;

3- ao constituir a exigência do IRPF sobre os valores já tributados na pessoa jurídica, não realizou a compensação integral com todos os tributos federais recolhidos na pessoa jurídica sobre tais receitas (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins), limitando-se apenas a abater da nova exigência (IRPF) os tributos retidos pelas fontes pagadoras informados em DIRF;

4- a pretexto de estar apenas reclassificando ou deslocando os rendimentos da pessoa jurídica para tributá-los na pessoa física, a Autoridade Fiscal desconsiderou a personalidade jurídica da referida sociedade, invalidando os efeitos dos atos e negócios jurídicos por ela praticados;

5- leitura apressada desse relatório poderia conduzir à conclusão de que os documentos (contratos e notas fiscais) comprovariam a natureza/origem dos rendimentos relativos a: a) Unimed-Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda (CNPJ: 42.163.881/0001-01); b) Unimed-Rio Empreendimentos Médicos e Hospitalares Ltda (CNPJ: 09.219.138/0001-50) e c) Unimed-Rio Participações e Investimentos S/A (CNPJ: 12.501.467/0001-02), que são pessoas jurídicas absolutamente distintas, inclusive com sócios e tipo societário distintos (cooperativa, sociedade limitada e sociedade por ações);

6- os contratos e notas fiscais acima mencionados, que, no entendimento da autoridade fiscal, serviram para fundamentar a natureza/origem dos rendimentos e justificar a sua reclassificação na pessoa física, dizem respeito exclusivamente ao Fluminense Football Club (CNPJ: 33.647.553/0001-90) e à Unimed-Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda (CNPJ: 42.163.881/0001-01);

7- não há, portanto, nenhuma prova feita pela Autoridade Fiscal em relação à natureza/origem dos valores recebidos pela R. Chaves Empreendimentos Futebolísticos Ltda, oriundos da Unimed-Rio Empreendimentos Médicos e Hospitalares Ltda (CNPJ: 09.219.138/0001-50) e, também, da Unimed-Rio

Participações e Investimentos S/A (CNPJ: 12.501.467/0001-02), que poderiam, assim, justificar a sua reclassificação na pessoa física;

8- a Autoridade Fiscal nunca intimou a Unimed-Rio Empreendimentos Médicos e Hospitalares Ltda (CNPJ: 09.219.138/0001-50) ou Unimed-Rio Participações e Investimentos S/A (CNPJ: 12.501.467/0001-02) a se manifestarem sobre a natureza/origem dos valores pagos à R. Chaves Empreendimentos Futebolísticos Ltda., o que expõe uma grave falha no procedimento fiscal;

9- mesmo sem conhecer qual foi o fundamento que ensejou o pagamento feito pela Unimed-Rio Empreendimentos Médicos e Hospitalares Ltda (CNPJ:09.219.138/0001-50) e, também, pela Unimed-Rio Participações e Investimentos S/A (CNPJ: 12.501.467/0001-02) à pessoa jurídica R. Chaves Empreendimentos Futebolísticos Ltda., a Autoridade Fiscal simplesmente PRESUMIU que tais valores possuem a mesma natureza/origem daqueles pagos pela Unimed-Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda (CNPJ: 42.163.881/0001-01), sendo que apenas estes tiveram a sua natureza/origem comprovada por meio da apresentação de instrumento contratual à fiscalização;

10- se não há certeza quanto à natureza/origem dessas receitas da pessoa jurídica, como pôde a Autoridade Fiscal transferi-las para tributação na pessoa física? Ou seja, com base em que fundamento legal estava autorizada a tratar esses valores como se fossem idênticos aos rendimentos oriundos de Fluminense Football Club (CNPJ 33.647.553/0001-90) e de Unimed-Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda (CNPJ: 42.163.881/0001-01), quando, na verdade, nenhuma prova foi feita nesse sentido?

11- a Autoridade Fiscal inverteu o ônus probatório em desfavor do contribuinte por razões muito óbvias: é muito mais conveniente constituir um crédito tributário e transferir ao contribuinte o ônus de se defender de uma cobrança absurda, do que ter o trabalho de aprofundar a fiscalização e adotar as todas as providências necessárias para reunir as provas que fundamentam a exação consubstanciada no Auto de Infração;

12- aplica-se à Panini Brasil Ltda tudo o que foi dito no tópico anterior, uma vez que a tributação desses valores decorre da mesma (e indevida) presunção. Isso porque, apesar de ter sido intimada a se manifestar sobre os rendimentos pagos ao Impugnante, tal intimação não determinou qualquer esclarecimento sobre os rendimentos pagos à R. Chaves Empreendimentos Futebolísticos Ltda. Assim, por óbvio, a Intimada não esclareceu a origem dos valores pagos à pessoa jurídica e não apresentou nenhum documento a respeito;

13- a administração da sociedade é realizada, exclusivamente, pelo sócio Sr. Rodrigo Chaves de Melo. É o Sr. Rodrigo quem opera as contas bancárias, analisa e assina os contratos firmados pela sociedade, responde ativa e passivamente pela sociedade em caráter de exclusividade;

14- depreende-se das DIPJs anexadas aos autos pela própria Autoridade Fiscal, que apenas uma parte do lucro auferido era distribuída aos sócios a título de dividendos. O restante do lucro do exercício foi destinado à constituição de reservas;

15- a análise desenvolvida pela Autoridade Fiscal não levou em consideração a abrangência do objeto social da sociedade R. Chaves Empreendimentos Futebolísticos Ltda (cuja razão social atual é Seven Sports Empreendimentos e Participações Ltda³). Isso porque, além do controle e gestão da carreira do atleta, envolvendo a intermediação de negócios e contratos (inclusive, exploração de direitos de imagem, campanhas de publicidade e marketing do atleta), a pessoa jurídica também tem por objeto, desde 2009, a atividade de compra, venda e locação de imóveis próprios, consoante se infere da 2ª Alteração Contratual, anexa (doc. n. 04), cuja cláusula segue transcrita;

16- em todos os anos fiscalizados a pessoa jurídica demonstrou possuir expressivo e crescente patrimônio líquido (ou capital próprio), que é equivalente aos valores que os sócios possuem na empresa em determinado momento;

17- o direito de imagem é um direito personalíssimo e, como tal, possui duas vertentes: uma moral, que visa tutelar o interesse do indivíduo de opor-se à divulgação e exploração de uso da imagem em relação ao seu aspecto moral perante a sociedade, e a outra vertente patrimonial, que permite que esse direito seja cedido e explorado economicamente por terceiros, inclusive por pessoa jurídica;

18- de acordo com o art. 11, do Código Civil, com exceção dos casos previstos em lei, os direitos da personalidade são intransmissíveis. Entretanto, no caso analisado, há expressa previsão em lei autorizando que o direito de uso de imagem, nome e voz seja explorado por uma pessoa jurídica;

19- essa expressa autorização decorre, inicialmente, do art. 49 da Lei n-9.610/98, por meio do qual está, há muito tempo, autorizada a cessão de direitos autorais e conexos, incluindo-se, aqui, o direito de uso de imagem, nome e voz;

20- no mesmo sentido, visando por fim às discussões sobre a possibilidade de esses direitos serem explorados por pessoa jurídica, foi promulgada a Lei nº 11.196/2005 que, em seu art. 129, expressamente esclareceu que, para fins fiscais e previdenciários, as receitas decorrentes da prestação de serviço de natureza artística ou cultural deverão ser tributados na pessoa jurídica, mesmo havendo qualquer designação de obrigações aos seus sócios;

21- para aniquilar qualquer discussão acerca da possibilidade da exploração econômica dos direitos de imagem por meio de pessoa jurídica, também foi inserido no Código Civil Brasileiro o art. 980-A (empresa individual de responsabilidade limitada - EIRELI), com previsão expressa de que a EIRELI poderá ser remunerada pela cessão dos direitos de imagem, nome ou voz de que seja o titular da pessoa jurídica;

22- é importante ressaltar que tal previsão legal só vem atribuir a esse novo tipo societário algo que já era possível para as demais empresas, pois o raciocínio contrário conduziria à equivocada conclusão de que somente este novo tipo societário estaria autorizado a explorar tal atividade - o que seria um contra-senso, sem respaldo lógico e, muito menos, jurídico;

23- em relação ao ramo do futebol, com a ampla dimensão das atividades desportivas no país, que passou a envolver uma intensa divulgação do esporte por diversos meios de comunicação, os atletas profissionais ficaram em evidência e a suas imagens despertaram um interesse econômico e comercial cada vez maior. Ciente dessa realidade, os clubes e patrocinadores vislumbraram a oportunidade de se utilizarem dessas imagens para comercializar uma vastidão de produtos atrelados à sua marca;

24- no presente caso, a constituição da personalidade jurídica para exploração do direito de imagem do atleta tem, também, razão extrafiscal, tendo em vista a união de esforços dos sócios na execução do objeto social. Cabe ao administrador negociar as condições contratuais, a remuneração que será devida, a qual marca a imagem do atleta será vinculada, discussão dos contratos com advogados e com os assessores de imagem e de imprensa;

25- também é importante ressaltar que a Autoridade Fiscal confere natureza salarial às verbas em discussão, sendo que boa parte delas não foi, sequer paga pelo empregador do Impugnante, qual seja Fluminense Football Club, único com quem detém vínculo empregatício;

26- não é possível confundir a exploração do direito de imagem com os conceitos de salário ou remuneração, uma vez que tal direito não representa a contraprestação por um serviço prestado nos moldes em que ocorre em uma relação empregatícia, mas tão somente a exploração de um direito e a remuneração por um serviço prestado de forma autônoma;

27- os contratos de licenciamento do uso da imagem, nome e voz foram assinados por R. Chaves Empreendimentos Futebolísticos Ltda, por meio do sócio Rodrigo Chaves, designado como seu administrador. O Impugnante assina apenas na qualidade de anuente, e não assina como contratante da empresa, já que é a sua imagem que ficará exposta e, como ressaltado pela autoridade Fiscal, é um direito personalíssimo, o que não significa que não é possível cedê-lo a terceiro, inclusive por meio de pessoa jurídica destinada a realizar a gestão desse direito;

28- com o intuito de comprovar que serviços de natureza pessoal podem ser desempenhados por pessoas jurídicas, é interessante notar o art. 647 do RIR/99, que prevê a incidência do Imposto de Renda na Fonte (IRRF) sobre pagamentos efetuados por uma pessoa jurídica a outra pessoa jurídica em contraprestação a diversos serviços de natureza pessoal, quais sejam: advocacia, assessoria e consultoria técnica, contabilidade, consultoria, medicina, entre outros;

29- o art. 120 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais, reconhece a licitude da constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços pessoais executados, exclusivamente, por meio de seu sócio, sem o concurso de empregados ou terceiros;

30- esse dispositivo apenas comprova que o fato de o Impugnante, sócio da pessoa jurídica, prestar os serviços de caráter pessoal não desqualifica a atividade exercida pela sociedade, já que é comum às pessoas jurídicas prestarem seus serviços através de seus sócios, uma vez que a atividade econômica não é, necessariamente, desempenhada por empregados;

31- assim, não estando a R. Chaves Empreendimentos Futebolísticos Ltda enquadrada nas hipóteses do art. 648 do RIR/99, bem como não prosperando as razões para se afastar a tributação na pessoa jurídica, apenas em razão de serem serviços de natureza pessoal, o Impugnante requer que seja afastada a reclassificação dos rendimentos para tributação, na pessoa física, dos valores referentes à exploração do seu direito de imagem, que foram por ele cedidos para administração na pessoa jurídica da qual é sócio;

32- para por fim às discussões sobre o regime tributário aplicável às sociedades constituídas para a prestação de serviços de caráter pessoal, foi promulgada a Lei nº 11.196/2005, que em seu art. 129 expressamente esclareceu que elas devem ser tributadas como pessoas jurídicas, respeitando a personalidade jurídica que lhes é imbuída na sua constituição;

33- estando diante de hipótese de desconconsideração da personalidade jurídica, esta somente poderia ter sido decretada judicialmente, a teor do que dispõe o art. 50 do Código Civil Brasileiro;

34- a pessoa jurídica e os seus sócios são entidades autônomas, de modo que reclassificar as receitas da pessoa jurídica e enquadrá-las como rendimentos da pessoa física, tributando-as como remuneração da pessoa física, é desconsiderar as operações desempenhadas pela pessoa jurídica, o seu caráter de entidade autônoma e independente da figura dos sócios, além de ignorar o disposto nas suas declarações econômico-fiscais, bem como a sua representatividade perante terceiros;

35- deve ser cancelado o Auto de Infração por indevida desconconsideração da personalidade jurídica da sociedade R. Chaves Empreendimentos Futebolísticos Ltda (cuja denominação atual é Seven Sports Empreendimentos e Participações Ltda);

36- a Autoridade Fiscal não cuidou de abater do valor exigido do Impugnante a integralidade dos valores arrecadados da pessoa jurídica sob os códigos dos tributos a ela pertinentes. Essa medida ensejou a dupla tributação dos mesmos rendimentos, já que foram tributados uma vez pelo recolhimento espontâneo na pessoa jurídica e a segunda vez pela presente autuação na pessoa física do Impugnante;

37- no cálculo do tributo devido, a Autoridade Fiscal limitou-se apenas a compensar as retenções na fonte sofridas pela pessoa jurídica a título de antecipação, nos moldes em que declarados pelas fontes pagadoras.

Todavia, como é de conhecimento geral, as retenções são meras antecipações do que será devido ao final do período. Assim, uma vez encerrado o período de apuração correspondente, a pessoa jurídica deve efetuar o recolhimento complementar dos tributos devidos;

38- a mesma Autoridade Fiscal não abateu do valor autuado os recolhimentos complementares efetuados pela pessoa jurídica a título de IRPJ e CSLL sobre as receitas ao final de cada período de apuração, após a compensação com as retenções assinaladas;

39- não seria razoável, assim, exigir que a pessoa jurídica pleiteie a restituição do indébito em relação aos tributos pagos, visto que tal solução - pedido de restituição - impõe à pessoa jurídica o ônus de, ao pleiteá-la, reconhecer que o Auto de Infração estaria correto, contra suas próprias convicções e principalmente em razão da incidência de multa de ofício sobre a totalidade do imposto apurado no Auto de Infração que, de uma forma ou de outra, já foi recolhido;

40- é imperioso se faça a compensação dos pagamentos feitos na pessoa jurídica com o crédito tributário que, após procedimento de fiscalização, está sendo exigido na pessoa física sobre os mesmos rendimentos já tributados na sociedade empresária;

41- não é difícil encontrar precedentes do CARF que reforçam o entendimento do Impugnante no sentido de que devem ser compensados, na apuração de crédito tributário, os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física;

42- autuação fiscal alterou drasticamente o seu critério jurídico de interpretação da legislação fiscal, bem como modificou os critérios até então adotados pela própria fiscalização, uma vez que, durante praticamente 10 anos, homologou todas as declarações enviadas pela empresa R. Chaves Empreendimentos Futebolísticos Ltda. Assim, diante dessa brusca alteração no critério jurídico de interpretação da legislação tributária, nos termos do art. 100, inciso I e parágrafo único, do CTN o entendimento consubstanciado no Auto de Infração somente poderia ser aplicado para períodos futuros; e não caberia a aplicação da multa de ofício e juros de mora;

43- não há nos autos prova material de que o Impugnante tenha dolosamente tentado impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fiscal. Pelo contrário. Apesar de todo o seu esforço em atribuir um dolo específico à conduta do Impugnante, o máximo que a Autoridade Fiscal conseguiu demonstrar foi o fato de os rendimentos aqui discutidos, por serem receitas que, no entendimento do Impugnante, pertenciam à pessoa jurídica, já foram por ela declarados e tributados de modo integral e tempestivamente;

44- também não há que se falar em fraude à lei por parte do Impugnante, tendo em vista que não existe lei cogente que vede a estrutura por ele

adotada ou que, por decorrência, pudesse ser por ele contornada nessas situações. Do mesmo modo, não há que se falar em abuso de forma, eis que não foi comprovado, pela Autoridade Fiscal, a alteração de requisito legal essencial dos atos e negócios jurídicos praticados pela pessoa física ou jurídica da qual é social.

O Acórdão n. 16-71.869 da DRJ (fls. 879 a ss) julgou a impugnação improcedente, recebendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010, 2011, 2012

JOGADOR DE FUTEBOL CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA DO RENDIMENTO. IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE PESSOA JURÍDICA INTERMEDIÁRIA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Remuneração decorrente de contrato de cessão de direitos de imagem de jogador de futebol paga pelo clube desportivo ou por seu patrocinador deve ser tributada na pessoa física do titular do direito em razão da natureza salarial do rendimento.

Jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho firmou-se em considerar o direito de imagem, ainda que estabelecido em contrato separado do contrato de trabalho, com condições, direitos e deveres específicos, de acordo com a previsão contida no art. 87-A da Lei nº 9.615/98, introduzido pela Lei nº 12.395/11, como acessório ao contrato de trabalho, devendo integrar a remuneração do profissional jogador.

O art. 129 da Lei 11.196/2005 é aplicável apenas nos casos de prestação de serviços intelectuais e quando todos os sócios encontram-se revestidos de condições legais para a prestação dos serviços oferecidos pela sociedade.

Embora admita que serviços personalíssimos possam ser tributados na pessoa jurídica, a norma legal não alberga os atos praticados por apenas um dos sócios em seu proveito cuja execução independa da estrutura da pessoa jurídica.

REMUNERAÇÃO DECORRENTE DE DIREITOS DE IMAGEM. RECLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS NA PESSOA FÍSICA. DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA.

O contribuinte do imposto de renda é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

A reclassificação das receitas de pessoa jurídica para rendimentos da pessoa física não pode ser confundida com a desconsideração da pessoa jurídica. Verificado que os atos não foram praticados utilizando a estrutura da pessoa jurídica, mas por alguém que a integra, o ato deve ser atribuído a quem de fato o praticou. Trata-se da correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária e não de desconsideração da personalidade jurídica.

TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO COM O IMPOSTO DE RENDA EXIGIDO NA PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

O art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 11.051, de 2004, não admite a compensação de créditos com débitos de terceiros. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

Aplicável a multa de ofício qualificada quando presentes nos autos elementos suficientes de prova da utilização de contratos de cessão de direitos de imagem para encobrir pagamentos de salário com o único objetivo de afastar-se da tributação na pessoa física para beneficiar-se de tributação mais favorecida na pessoa jurídica.

Irresignado com a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário reiterando as alegações em impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Preliminar de Nulidade

O Recorrente requer a nulidade do acórdão recorrido na parte em que este inova nos fundamentos da autuação, modificando os critérios do lançamento, bem como nos fundamentos para a qualificação da multa de ofício, de modo que suscita que somente seja devolvida ao CARF a matéria suscitada no Auto de Infração, isto é, a impossibilidade de a pessoa jurídica explorar direitos personalíssimos de seus sócios e que seja cancelada a multa qualificada pelo fato de não ter sido tipificada a infração cometida.

A partir da leitura do Relatório de Fiscalização (fls. 670 e ss), verifica-se que o fundamento da autuação foi a impossibilidade de utilização de pessoa jurídica para recebimento de rendimentos de direitos de imagem da pessoa física, conforme trecho abaixo:

A auditoria fiscal comprovou que o fiscalizado utilizou a pessoa jurídica intermediária, para viabilizar que rendimentos recebidos a título de direitos

de imagem fossem aparentemente receita da dita pessoa jurídica, e assim acobertar a operação efetivamente ocorrida, qual seja: omissão de rendimentos decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício e da cessão de direitos recebidos de pessoa jurídica, os quais sujeitam-se à tributação na pessoa física.

Os fatos apurados no decorrer da ação fiscal em face de FREDERICO CHAVES GUEDES evidenciaram, em tese, crime contra a ordem tributária tipificado no art 1º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 27/12/1990, conforme o disposto a Portaria RFB nº 2.439/2010.

Tal entendimento da fiscalização se demonstra claro também em outros trechos do Relatório da Fiscalização:

Aparentemente a análise da situação fática mencionada permitiria concluir que se amolda à hipótese descrita no artigo 48 da Instrução Normativa SRF nº 93/1997. No entanto, o que se questiona na presente auditoria é a natureza da receita obtida como “cessão do uso de direito de imagem” com a anuência do profissional.

Ora, como vimos, a participação do atleta na pessoa jurídica R. Chaves, dita “intermediária” para a obtenção dos direitos de imagem, é de sócio com 90% das quotas do capital social (27.000 quotas). O outro sócio da empresa não é atleta profissional. É de se reforçar, que, no caso em questão, o próprio jogador é o responsável pelo cumprimento do contrato, pois, sem ele nada será feito. Não há como um outro sócio substituí-lo.

(...)

O objeto dos contratos de direitos de imagem consiste, portanto, em direito personalíssimo, ou seja, não podem ser prestados por outra pessoa que não seja a detentora da imagem e do nome profissional em questão. Sendo assim, o beneficiário do pagamento decorrente da exploração do direito à imagem é a pessoa física, no caso FREDERICO CHAVES GUEDES, independente da intermediação feita por pessoa jurídica. É evidente a natureza salarial da parcela relativa ao direito de imagem.

(...)

Não há argumento jurídico plausível para defender a regularidade da constituição de empresa de prestação de serviço, detentora de um único ativo vinculado à imagem de um jogador de futebol profissional, para comercialização dos desdobramentos patrimoniais do direito de imagem, quando a sociedade centra-se unicamente na figura do atleta, o qual é o único responsável pela execução dos contratos geradores de renda.

(...)

Portanto, pelos termos dos contratos de patrocínio e de imagem celebrados que se encontram às fls. 86/93; 94/97 e 98/99 do presente, ficou evidente que o objeto de tais contratos são direitos personalíssimos, ou seja, não podem ser prestados por outra pessoa que não seja a detentora da imagem e do nome profissional em questão. E esta pessoa física é o sujeito passivo da obrigação tributária, o contribuinte do imposto de renda.

Assim, em conclusão, entendemos que, conforme fundamento da autuação, os valores recebidos pelo jogador através da empresa R. Chaves referem-se a remuneração por serviços prestados ao Fluminense e/ou cessão a este de direito de uso de sua imagem, de natureza pessoal e, portanto, tributáveis como rendimentos de pessoa física. Tais rendimentos foram reclassificados da pessoa jurídica para a pessoa física.

Assim, o fundamento para a lavratura do auto de infração foi a impossibilidade de um direito personalíssimo, tal qual o direito de imagem, ser exercido por uma pessoa jurídica (fls. 668).

Por sua vez, no Acórdão recorrido, ao tratar da aplicação do artigo 129 da Lei n. 11.196/05, verifica-se que se entendeu que a pessoa jurídica seria simulada, uma vez que somente um dos sócios era atleta e havia cedido o seu direito de imagem, de modo que aventou-se ainda no Acórdão recorrido que somente seria possível aplicar o referido dispositivo normativo se todos os sócios fossem atletas, conforme pode ser observado no trecho abaixo:

Para que o art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, possa ser aplicado as condições relacionadas no excerto transcrito devem ser verificadas. Destaque-se que todos os sócios devem estar revestidos de condições legais para a prestação dos serviços oferecidos pela sociedade. No caso de uma sociedade para administração de direitos de jogadores de futebol, para que pudesse ser aplicada a norma em tela, todos os sócios deveriam ser também atletas.

No presente caso, ainda que o serviço prestado não seja intelectual, não se pode considerar que o contribuinte e seu sócio formem uma sociedade prestadora de serviços já que a receita da empresa decorre única e exclusivamente do trabalho pessoal de apenas um sócio, atleta de futebol. A sociedade civil constituída foi apenas um simulacro de sociedade, já que apenas um dos sócios podia e pode prestar o serviço para o qual a sociedade foi destinada.

(...)

Repita-se que, no caso em questão, foi utilizada, indevidamente, a sociedade civil com o único objetivo de tributação de rendimentos em benefício de apenas um dos sócios.

Resta claro, portanto, à vista do acima exposto que, nos moldes como foi constituída a empresa, a remuneração recebida pelo ora impugnante a título de cessão de direitos de imagem não poderia ser oferecida à tributação na pessoa jurídica, mesmo no período posterior a essas alterações legais.

A ausência de previsão legal amparando a pretensão do impugnante não impede, ainda, que se aprofunde o estudo dessa matéria e se adentre no exame da jurisprudência emanada dos Tribunais Trabalhistas que consideram como de natureza salarial os rendimentos recebidos por força de contratos de cessão de direitos de imagem de jogadores de futebol,

independentemente se os pagamentos foram intermediados por pessoa jurídica ou não.

Logicamente essa jurisprudência exorbita o direito trabalhista e impõe reflexos tanto no direito tributário como no previdenciário.

Por força dessa julgados, ainda que estejam em vigor normas que em tese autorizariam criar empresas individuais de responsabilidade limitada e que possibilitariam atribuir-lhes a remuneração decorrente da cessão de direitos de imagem de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, no caso específico do jogador de futebol, essa liberdade encontra alguns obstáculos e não pode ser aplicada livremente.

Dessa forma, o Acórdão recorrido não se limita somente à questão da impossibilidade de constituição de pessoa jurídica para prestação de serviços personalíssimos, mas também menciona que somente seria possível constituição de pessoa jurídica se os dois sócios fossem atletas, além de citar que a Justiça do Trabalho vem considerando como de natureza salarial os recebimentos a título de direito de imagem de jogadores de futebol.

A regra de nulidade no processo administrativo está disposta no artigo 59, do Decreto-Lei nº 70.235, de 6 de março de 1972, que assim dispõe:

Art. 59. São nulos.

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

(...)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que o Acórdão recorrido somente poderia ser declarado nulo se lavrado por pessoa incompetente ou quando ele consubstanciar preterição do direito de defesa.

No caso em tela, o Acórdão recorrido deveria ter se limitado a discutir sobre a possibilidade ou não de cessão de direito de imagem de atleta para pessoa jurídica, uma vez que este foi o fundamento da autuação. Diante do uso de novo critério jurídico, sobretudo o da pessoa jurídica simulada e da necessidade de que ambos os sócios fossem atletas e estivessem diretamente ligados ao recebimento do direito de imagem, é possível dizer que houve preterição do direito de defesa, uma vez que não houve como o Recorrente se defender de tal argumento em sede de impugnação.

Com base no exposto, acolho a preliminar de nulidade para que o Acórdão recorrido seja anulado e a impugnação venha a ser novamente julgada pela DRJ.

Do Mérito

O ponto central no presente processo diz respeito à possibilidade ou não da prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica.

Em primeiro lugar, cabe situar a legislação aplicável ao presente caso, de modo que tendo em vista que o presente processo abrange os exercícios de 2010 a 2012, não resta dúvida que tal caso deve ser analisado à luz do artigo 129 da Lei nº 11.196/05, que 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 do Código Civil.

Dessa forma, não há que se analisar no presente caso se a prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica era permitida ou não antes da edição do artigo 129 da Lei nº 11.196/05 e tampouco se o referido dispositivo normativo possui caráter interpretativo ou não, aplicando-se a casos pretéritos.

A título de exemplificação, cite-se as posições dos eminentes Professores Humberto Ávila e Roque Carrazza, para os quais não havia vedação a tal prestação de serviços por pessoa jurídica. Humberto Ávila assevera que “se os serviços profissionais, inclusive aqueles de caráter personalíssimo, sempre foram tributados pela pessoa jurídica, justamente porque a legislação sempre admitiu a prestação de serviços de natureza intelectual por pessoa jurídica, a introdução de um novo dispositivo legal, de acordo com o qual os serviços de natureza intelectual se sujeitam à legislação aplicada às pessoas jurídicas, nada mais fez do que declarar aquilo que já estava disposto na legislação anterior (ÁVILA, Humberto. A Prestação de Serviços Personalíssimos por Pessoas Jurídicas e sua Tributação: o Uso e o Abuso do Direito de Criar Pessoas Jurídicas e o Poder de Desconsideração”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). Grandes Questões Atuais de Direito Tributário, v. 17. São Paulo: Dialética, 2013).

Roque Carrazza assinala que o artigo 129 da Lei nº 11.196/05 “apenas esclareceu, de modo nítido e definitivo, que devem ser tributadas, inclusive por meio de imposto sobre a renda e de contribuição, as sociedades civis de prestação de serviços profissionais, e não as pessoas físicas que a integram” (CARRAZZA, Roque Antônio. O Caráter Interpretativo do Art. 129 da Lei nº 11.196/05. In: ANAN JR., Pedro, PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas – Aspectos Legais, Econômicos e Tributários. São Paulo: MP Editora, 2008. P.256).

Considerando que os fatos aqui discutidos já aconteceram ao lume da vigência do artigo 129 da Lei nº 11.196/05, não há dúvidas de que há autorização legal para a prestação de serviços intelectuais personalíssimos por pessoa jurídica, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços.

O Acórdão recorrido erra ao entender que o disposto no artigo 129 da Lei nº 11.196/05 não é aplicável ao caso concreto, ao restringir sua aplicação às sociedades civis, tipo

que inexistia desde o atual Código Civil (Lei n. 10.406/02) e ao trazer requisitos adicionais com base em precedente do antigo Conselho de Contribuintes:

Para que se possa falar em uma verdadeira sociedade de prestação de serviço, é necessário o implemento de alguns requisitos, que, com muita clareza, são identificados no Acórdão nº 104-21.583, da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, da relatoria do ilustre Conselheiro Nelson Mallmann:

Da mesma forma, é sabido que as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Entretanto, estas sociedades civis devem preencher determinadas condições, tais como: (a) a natureza de suas atividades e dos serviços prestados deve ser exclusivamente civil; (b) todos os sócios devem estar em condições legais de exercer a profissão regulamentada para a qual estiverem habilitados, ainda que diferentes entre si desde que cada um desempenhe as atividades ou prestem os serviços privativos de suas profissões e esses objetivos estejam expressos no contrato social; (3) as receitas da sociedade devem provir da retribuição ao trabalho profissional dos sócios ou empregados igualmente qualificados; (4) as sociedades civis são aquelas em que todos os sócios estejam legalmente capacitados a atender às exigências dos serviços por elas prestados, etc. Com certeza não é o caso do suplicante, já que a sociedade é formada pelo suplicante e sua esposa, que não exerce atividade igual ao do suplicante, (grifou-se)

Para que o art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, possa ser aplicado as condições relacionadas no excerto transcrito devem ser verificadas. Destaque-se que todos os sócios devem estar revestidos de condições legais para a prestação dos serviços oferecidos pela sociedade. No caso de uma sociedade para administração de direitos de jogadores de futebol, para que pudesse ser aplicada a norma em tela, todos os sócios deveriam ser também atletas.

Assim, aplica-se erroneamente um acórdão que trata de sociedades civis de profissão regulamentada a uma sociedade empresária constituída sob a forma de soma sociedade limitada (ressalte-se que em uma sociedade de profissão regulamentada, todos os sócios são legalmente habilitados a prestar serviço). Aplicam-se requisitos listados em um Acórdão como se tais requisitos estivessem previstos em lei. Aplica-se um acórdão de um período em que não existia o artigo 129 da Lei n. 11.196/05.

De todo esse conjunto de aplicação errônea do mencionado precedente, chega-se a conclusão de que todos os sócios deveriam ser atletas.

O Acórdão recorrido ainda menciona que somente a partir da instituição da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada - EIRELI, passou a ser permitida a cessão de direitos de imagem para uma pessoa jurídica.

Destaque-se que a EIRELI somente foi instituída pela Lei n. 12.441/11, de modo que ela inexistia no ano-calendário inicial da presente autuação, conforme pode ser observado abaixo:

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

§ 1º O nome empresarial deverá ser formado pela inclusão da expressão "EIRELI" após a firma ou a denominação social da empresa individual de responsabilidade limitada. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência)

§ 2º A pessoa natural que constituir empresa individual de responsabilidade limitada somente poderá figurar em uma única empresa dessa modalidade. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência)

§ 3º A empresa individual de responsabilidade limitada também poderá resultar da concentração das quotas de outra modalidade societária num único sócio, independentemente das razões que motivaram tal concentração. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência)

§ 4º (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência)

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

§ 6º Aplicam-se à empresa individual de responsabilidade limitada, no que couber, as regras previstas para as sociedades limitadas. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência)

O artigo 980-A, §5º, do Código Civil estabelece que 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.

Ocorre que, ao contrário do entendido no Acórdão recorrido, não havia proibição de atribuição de direito de imagem a pessoa jurídica antes da instituição da EIRELI, de modo que ela somente explicitou uma realidade econômica.

Tanto é assim, que o artigo 87-A da Lei nº 9.615/98 ("Lei Pelé") já previa a cessão do direito ao uso de imagem de atleta, antes mesmo da instituição da EIRELI. Assim, cumpre mencionar o referido 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 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)

Também é importante ressaltar que a Lei n. 13.155/15 incluiu um parágrafo único ao artigo 87-A da Lei nº 9.615/98, limitando o valor do direito de imagem a 40% da remuneração total paga ao atleta. Todavia, nos exercícios objeto da presente autuação, não havia tal limitação.

Ressalte-se também que a Subseção I Especializada em Dissídios Individuais (SDI-1) do Tribunal Superior do Trabalho (Processo E-RR-406-17.2012.5.09.0651) entendeu que o direito de exploração da imagem de atleta profissional tem natureza civil e, portanto, não se confunde com o contrato especial de trabalho.

Nos termos do voto do ministro João Oreste Dalazen os valores recebidos pela cessão do direito de exploração da imagem “não se confundem com a contraprestação pecuniária devida ao atleta profissional, na condição de empregado, e não constituem salário”.

Em outro caso relevante, a Quinta Turma do Tribunal Superior do Trabalho (Processo: RR-11105-22.2015.5.03.0104) declarou a validade do contrato de cessão de uso da imagem assinado entre o Praia Clube, de Uberlândia (MG), e a atleta de voleibol Tandara Alves Caixeta, sendo que foi afastada a natureza salarial do valor pago a esse título, com o fundamento de que o contrato foi livremente pactuado nos termos do artigo 87-A da Lei Pelé (Lei 9.615/1998). A referida decisão foi muito bem resumida no próprio site do Tribunal Superior do Trabalho nos seguintes termos:

Na reclamação trabalhista, a atleta disse que foi contratada em junho de 2014 para a temporada 2014/2015 de vôlei, com previsão de encerramento do pacto para abril de 2015. Durante as negociações, ficou acertado que ela receberia pouco mais R\$ 1 milhão dividido em 11 parcelas mensais de R\$ 99 mil, mas a verba foi desdobrada em dois contratos – um de trabalho, no valor de R\$ 812, e outro de imagem, de R\$ 98 mil. No fim desse período, como estava grávida, Tandara disse que o contrato de trabalho foi mantido, e o de imagem rescindido. Essa situação perdurou até outubro de 2015, quando ela pediu desligamento do clube.

O juízo da 4ª Vara do Trabalho de Uberlândia julgou improcedente seu pedido de reconhecimento da natureza salarial dos valores relativos ao contrato rompido, mas o Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região (MG) entendeu que o desdobramento dos contratos teve por objetivo desvirtuar a aplicação da legislação trabalhista. Segundo o Regional, a discrepância entre os valores pagos a título trabalhista e pela exposição da imagem, este correspondente a 99,5% do total, já é suficiente para caracterizar a fraude, nos termos do artigo 9º da CLT, que prevê a nulidade desses contratos. Levando em conta a garantia de emprego decorrente da gravidez, o TRT

condenou o clube ao pagamento das diferenças salariais, no valor de R\$ 98 mil, desde a rescisão do segundo contrato até o desligamento voluntário da atleta.

Livre pactuação

O relator do recurso do clube ao TST, ministro Caputo Bastos, observou que é bastante comum no meio esportivo a celebração, paralelamente ao contrato de trabalho, de um contrato de licença do uso de imagem, consistindo este num contrato autônomo de natureza civil, conforme o disposto no artigo 87-A da Lei Pelé. Mediante esse contrato, o atleta, em troca do uso de sua imagem pelo clube que o contrata, obtém um retorno financeiro, de natureza jurídica não salarial. Essa contrapartida, segundo o ministro, somente teria natureza salarial se a celebração do contrato se desse com o intuito de fraudar a legislação trabalhista, como prevê o artigo 45 do Decreto 7984/2013, que regulamenta a Lei Pelé.

Caputo Bastos ressaltou, no entanto que é necessária a prova de ocorrência da fraude, que não pode ser presumida. “Todas as situações fáticas delineadas no acórdão do Tribunal Regional que envolvem a contratação do direito de imagem devem ser adequada e firmemente comprovadas, pois deve-se sempre partir do pressuposto de que a fraude não se presume”, afirmou.

Para o ministro, o fato de a jogadora receber, nesse contrato, valor igual ou muitas vezes superior ao seu salário não invalida o ajuste. “De fato, o valor pactuado pelo contrato de imagem é significativamente superior ao valor do salário”, observou. “Todavia, o caso envolve uma atleta de renome do voleibol brasileiro, detentora de inúmeros títulos, inclusive mundiais e olímpicos, integrante da elite de atletas dessa modalidade esportiva”. Caputo lembrou que, como é de conhecimento público, Tandara teve expressiva passagem pela Seleção Brasileira de Voleibol e tem notoriedade suficiente para que seu clube se beneficie da sua exposição. “No intuito de ver sua imagem associada à de um atleta campeão, o clube se submete às condições e contratos impostos pela atleta através de seus empresários/empresas, e não o contrário”, afirmou

O relator registrou também que, na época da celebração do contrato, a lei permitia às partes pactuarem livremente a proporção entre salários e direito de imagem. A alteração introduzida pela Lei 13.155/2015, que limitou o valor correspondente ao uso da imagem a 40% da remuneração total paga ao atleta, é posterior e, portanto, inaplicável. (http://www.tst.jus.br/noticia-destaque/-/asset_publisher/NGo1/content/id/24479582)

Em reportagem de 14/06/2018 no site do Tribunal Superior do Trabalho intitulada “Entenda as diferenças entre direito de arena e direito de imagem”, o ministro Alexandre Agra sintetizou muito bem a natureza do direito de imagem nos seguintes termos:

“O direito de imagem, no desporto, diz respeito à representação do perfil social da pessoa”, afirma o ministro Alexandre Agra. É o caso, por exemplo, de comerciais em que uma personalidade empresta seu nome, aliado à sua

imagem, a uma determinada marca ou produto. Esse direito se estende também ao uso da imagem dos jogadores em álbuns de figurinhas, como o da Copa, ou mesmo em jogos eletrônicos, como o Fifa.

Por ser um direito de natureza civil, e não propriamente trabalhista, o direito de imagem pode ser negociado com terceiros diretamente pelo atleta ou por meio de intermediação do empregador (clube de futebol). Assim como as gorjetas recebidas por garçons, os valores não têm repercussão na remuneração nem nos salários dos atletas. (Entenda as diferenças entre direito de arena e direito de imagem. http://www.tst.jus.br/noticias/-/asset_publisher/89Dk/content/entenda-as-diferencas-entre-direito-de-arena-e-direito-de-imagem?inheritRedirect=false)

No caso concreto, não resta dúvida de que o Recorrente cedeu seus direitos de imagem a pessoa jurídica do qual era sócio, conforme previsão do artigo 129 da Lei n. 11.196/05, sendo que seu direito de imagem foi muito bem explorado pelo clube.

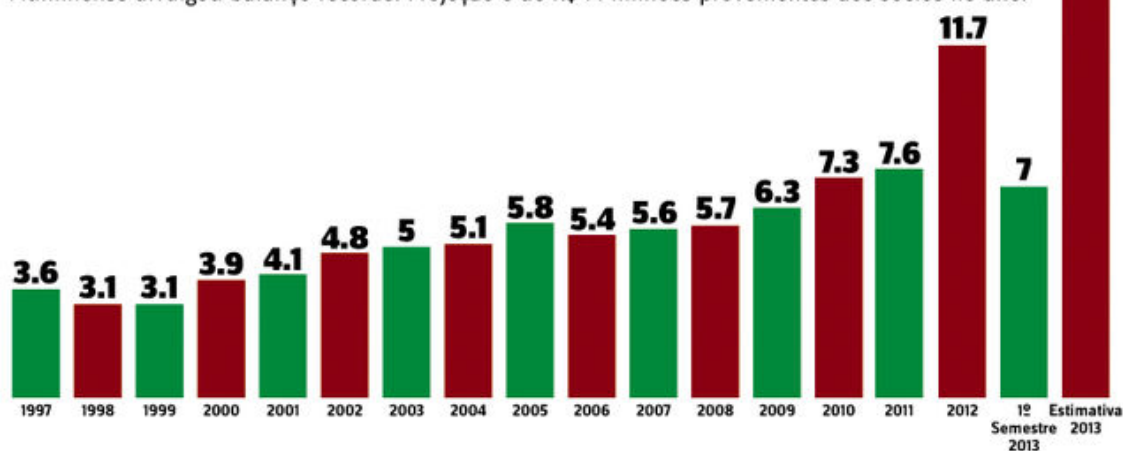
Destaque-se que o Recorrente era o principal garoto-propaganda do programa de sócio torcedor do Fluminense, conforme pode ser observado abaixo:



Não resta dúvidas de que a exploração do direito de imagem do referido atleta contribuiu inclusive para o aumento do número de sócios torcedores do Fluminense, o que pode ser observado no gráfico abaixo:

Evolução da receita com sócios

Fluminense divulgou balanço recorde. Projeção é de R\$ 14 milhões provenientes dos sócios no ano.



Fonte: FluSócio

Como parte ainda do uso de direito de imagem do Recorrente, é possível observar que sua imagem foi explorada em álbum de figurinhas, conforme abaixo:





A imagem do Recorrente também foi utilizada no âmbito de jogos eletrônicos, conforme pode ser observado abaixo:



Ainda no âmbito da exploração do direito de imagem, ressalte-se que a imagem do atleta também foi usada em “fantasy games”, dentre os quais se destaca o “Cartola Futebol Clube” do Grupo Globo:



OS 30 JOGADORES MAIS CAROS

OURO	PRATA	BRONZE
30 Fred	25 Luan	21 Fábio
30 Guerrero	25 Zé Roberto	21 Guinazu
29 Robinho	25 Luan	20 Ganso
28 Victor	24 Gil	20 Jean
28 Marcelo Grohe	23 Arrascaeta	20 Rafael Lucas
27 Rogério Ceni	23 Dudu	19 Luis Fabiano
27 Ricardo Oliveira	23 Everton	19 Borges
27 D'Alessandro	22 Diego Souza	19 Dagoberto
26 Leandro Damiao	22 Alex	19 Walter
26 Lucas Pratto	15 Elias*	15 Marcelo Cirino*

*Jogadores em promoção

Embora haja uma série de precedentes do CARF relativos a períodos anteriores à edição da Lei n. 11.196/05, cabe ressaltar que devem ser analisados os precedentes relativos a período posterior à vigência da Lei n. 11.196/05.

Nesse sentido, cabe mencionar o caso Neymar, que foi julgado na 2ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF e foi consubstanciado no Acórdão nº.2402005.703. Assim, cabe citar a ementa do referido acórdão:

DIREITO DE IMAGEM. DIREITO PERSONALÍSSIMO. VERTENTE PATRIMONIAL. OBJETO CONTRATUAL LÍCITO. CESSÃO OU EXPLORAÇÃO DE USO DE IMAGEM POR TERCEIROS. ART. 11 E 20 DO CC/02. ATLETA PROFISSIONAL. ART. 87ª DA LEI 9.615/98.

O direito de imagem, não obstante ser personalíssimo, pode ser cedido ou explorado por terceiro, uma vez que possui vertente patrimonial disponível. Raciocínio do art. 11 e 20 do CC/02. No que se refere a atletas, o art. 87ª da Lei 9.615/98, a Lei Pelé, reconhece expressamente tal disponibilidade.

REGISTRO PÚBLICO. ART. 221 CC/02. CONDIÇÃO DE EFICÁCIA DO CONTRATO PERANTE TERCEIROS PREJUDICADOS. ECONOMIA TRIBUTÁRIA NÃO CONFIGURA PREJUÍZO. AUTONOMIA PRIVADA. LIBERDADE CONTRATUAL.

O registro público é condição de eficácia do contrato perante terceiros prejudicados. A Fazenda Pública não é terceiro interessado a não ser que comprove, no caso concreto, situação de prejuízo. A liberdade na organização de negócios privados, quando legítima, e eventual economia tributária, não podem ser consideradas como elementos de prejuízo sob pena de violação do ordenamento jurídico pátrio, mormente o direito ao exercício da autonomia privada e liberdade contratual (Art. 170 CF/88).

JOGADOR DE FUTEBOL. CONTRATO DE EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM CELEBRADO COM O CLUBE. VALOR DESPROPORCIONAL. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA EXPLORAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO ART. 87A DA LEI 9.615/98. Conquanto o direito de imagem goze de natureza tipicamente civil, há de ser reconhecida a sua natureza salarial, quando, no caso concreto, a parcela decorrente da cessão de seu uso é ajustada em montante que em muito supera o salário nominal do empregado, e paga em valores pré fixados independentes da efetiva exploração da imagem. Verificada a desproporcionalidade entre o valor ajustado e o salário do atleta e não havendo comprovação da devida exploração da imagem contratada a qual é o objeto central do contrato de cessão de uso de imagem resta evidenciada a fraude na contratação, artifício usado para evitar o pagamento integral dos tributos e demais encargos envolvidos, inclusive com a utilização de pessoa jurídica interposta.

JOGADOR DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO COM PATROCINADORES. ANUÊNCIA DO ATLETA.

Considerando que o objeto contratual é imagem do atleta, é natural que se queira a anuência do mesmo em relação a extensão de suas obrigações, de forma a garantir que a exploração não violará direitos morais.

EXPLORAÇÃO DO DIREITO PATRIMONIAL DE SERVIÇO PERSONALÍSSIMO POR PESSOA JURÍDICA. APLICABILIDADE DO ART. 87A DA LEI 9.615/98. IMPOSSIBILIDADE DE DESLOCAMENTO OU RECLASSIFICAÇÃO DO RENDIMENTO A PESSOA FÍSICA. ESPORTISTA.

A possibilidade de exploração de serviços de caráter personalíssimo por pessoa jurídica foi expressamente reconhecida pela legislação civil e tributária. No que se refere especificamente a exploração de serviços de caráter personalíssimo vinculados ao uso de imagem de atletas, dispõe o art. 87A da Lei 9.615/98 Lei Pelé.

DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO COM PATROCINADOR. OBRIGAÇÕES PERSONALÍSSIMAS. CLAUSULAS DE GARANTIA OU RESCISÃO VINCULADAS AO ATLETA. VALIDADE DO CONTRATO.

A inclusão de obrigações personalíssimas além de ser adequada, não descaracteriza o contrato de exploração de direito de uso de imagem. Tampouco clausulas de garantia pessoal de cumprimento, assim como o fato das causas de rescisão se relacionarem a condutas da pessoa física comprometem a natureza jurídica contratual.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR. TRANSFERÊNCIA DE JOGADOR DE FUTEBOL.

São tributados como rendimentos de pessoa física recebidos de fonte situada no exterior os valores auferidos por atleta profissional de futebol, em decorrência de sua transferência para clube estrangeiro.

A partir da análise do referido Acórdão, verifica-se que a possibilidade de cessão de direito de imagem para pessoa jurídica prevista no artigo 87-A da Lei n. 9.715/98 alinhada com a possibilidade de prestação de serviço personalíssimo por pessoa jurídica prevista no artigo 129 da Lei n. 11.196/05 demonstra que não há problemas em que o direito de imagem do jogador de futebol seja recebido na pessoa jurídica.

Ainda que no caso Neymar, tenha sido discutida a questão do montante do direito de imagem ser desproporcional em relação ao salário do atleta, cumpre lembrar que a limitação de 40% do direito de imagem sobre a remuneração total prevista no artigo 87-A da Lei n. 9.715/98 somente surgiu em 2015, isto é, em período posterior ao aqui tratado.

Ademais, conforme exposto anteriormente, até o próprio Tribunal Superior do Trabalho já entendeu que não há problemas em o valor do direito de imagem ser desproporcional ao montante do salário no caso da atleta de voleibol Tandara (Processo: RR-11105-22.2015.5.03.0104) em virtude do impacto de visibilidade e marketing daquele atleta.

Não resta dúvida de que o atleta Neymar é um fenômeno de "marketing", de modo que ao tempo em que não existia limitação do direito de imagem, não havia dúvidas de que o retorno da imagem do atleta seria, em muito, superior ao ganho técnico decorrente do seu futebol.

No presente caso, não é diferente. O Recorrente era o principal jogador do Fluminense em termos de "marketing", sendo a "cara do clube" nas principais ações promocionais. Ademais, ressalte-se que o Recorrente foi atleta da seleção brasileira, tendo atuado em duas Copas do Mundo, sendo que era o principal centroavante da seleção brasileira na Copa do Mundo de 2014, ocorrida no Brasil. Em outras palavras, não há dúvida do potencial de "marketing" do Recorrente, de modo que se trata de uma das imagens mais exploradas de jogadores brasileiros nos anos da autuação.

Ademais, cumpre ressaltar que a fiscalização ignorou que a "R. Chaves Empreendimentos e Participações Ltda." possui expressivo patrimônio imobiliário e realiza operações imobiliárias, sendo administrada pelo sócio Rodrigo Chaves Guedes, irmão do Recorrente.

Assim, fica claro que as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica não se restringem ao recebimento dos direitos de imagem do Recorrente. Logo, ao contrário do alegado no relatório de fiscalização, a pessoa jurídica não é mera detentora dos direitos de imagem (o que não é proibido, sendo expressamente previsto em lei), mas também possui outras atividades.

No tocante ao sócio Rodrigo Chaves Guedes, destaque-se que ele é o responsável pelo controle e gestão de carreira do atleta, envolvendo a intermediação de negócios e contratos (direitos de imagem, publicidade e marketing), sendo que o referido sócio recebe um pró-labore em razão do seu trabalho, além de também receber lucros ou dividendos.

Caso seja vencido com relação ao mérito, entendo que devem ser deduzidos da apuração na apuração de crédito tributário e antes da aplicação da multa de ofício e juros moratórios, os valores arrecadados pela pessoa jurídica sob o código de 2089 (IRPJ - LUCRO PRESUMIDO), 2372 (CSLL - PJ QUE APURAM O IRPJ COM BASE EM LUCRO PRESUMIDO OU ARBITRADO), por meio dos DARFs anexos (doc. nº 06 da Impugnação),

cujas receitas foram desclassificadas e convertidas em rendimentos da pessoa física de seu sócio, ora Recorrente.

Vale destacar, inclusive, que no Acórdão 106-14.244 do antigo Conselho de Contribuintes (caso Felipão), que embora tenha sido emitido antes da edição da Lei n. 11.196/05 é um dos casos mais paradigmáticos do assunto, decidiu-se pelo aproveitamento dos créditos pagos na pessoa jurídica, conforme trecho abaixo da ementa:

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS – Devem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos da pessoa física, base de cálculo de lançamento de ofício.

Por fim, caso seja vencido, no tocante à multa qualificada, entendo que deva ser anulada a multa qualificada de 150%, reduzindo-a para a multa de ofício comum de 75%, uma vez que não houve descrição do fato típico que ensejou a qualificação da multa, o que não foi feito. Assim, no Relatório de Encerramento da Ação Fiscal (fl. 699), a Autoridade Lançadora apenas faz referência ao §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não especificando se a conduta delitiva estaria enquadrada como sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64), fraude (art. 72 da Lei nº 4.502/64) ou conluio (art. 73 da Lei nº 4.502/64), tampouco havendo referência à prática de simulação.

Conclusão

Com base no exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário, acolher a preliminar de nulidade para anular o Acórdão recorrido e, caso não seja acolhida a preliminar de nulidade, dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

Declaração de Voto

Conselheiro Antonio Sávio Nastureles

1. Referido processo retornou à pauta de julgamento de janeiro/2019 em decorrência de pedido de vista efetuado na sessão de dezembro/2018 (item 3 da pauta da sessão do dia 04 de dezembro de 2018).

2. Em decorrência dos debates realizados à época, foi formulado pedido de vista com a finalidade de se proceder a averiguação minuciosa dos autos com vistas a confirmar a existência de elemento documental hábil a comprovar a cessão de direitos de imagem do atleta profissional à empresa R. Chaves.

3. Durante a sessão de julgamento realizada em 18/01/2019, evidenciou-se uma mudança de foco ao tempo dos debates, com a controvérsia tendo se deslocado para a preliminar de nulidade suscitada no recurso voluntário.

4. Com respeito à questão preliminar, peço licença para manifestar posição diversa do entendimento da nobre maioria, pois não vislumbro, no caso dos autos, a alegada "*mudança de critério jurídico*" nos termos expostos no voto do eminente Relator do presente acórdão.

5. Ainda ao tempo dos debates, tive a oportunidade de manifestar sobre a higidez da decisão de primeira instância, quanto à abordagem minuciosa de todas as questões levantadas na impugnação, e destacadamente, sobre a precisa exposição relacionada ao artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, inserta no voto do Acórdão nº 16-071.869.

5.1. Vejamos: a peça impugnatória articula tópico intitulado "*4.4. FATOS GERADORES POSTERIORES À VIGÊNCIA DO ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005. FIM DA DISCUSSÃO SOBRE ESSA MATÉRIA.*" (e-fls 759/760).

5.2. Apresenta-se a visão de trechos extraídos da peça impugnatória:

4.4. FATOS GERADORES POSTERIORES À VIGÊNCIA DO ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005. FIM DA DISCUSSÃO SOBRE ESSA MATÉRIA.

Para por fim às discussões sobre o regime tributário aplicável às sociedades constituídas para a prestação de serviços de caráter pessoal, foi promulgada a Lei nº 11.196/2005, que em seu art. 129 expressamente esclareceu que elas devem ser tributadas como pessoas jurídicas, respeitando a personalidade jurídica que lhes é imbuída na sua constituição. Confira-se a redação do citado dispositivo legal:

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.

(e-fls 759)

Desse modo, o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 veio esclarecer todas as dúvidas que permeavam a discussão sobre a matéria, passando a orientar os agentes da Administração Pública na condução dos trabalhos fiscais para que, no exercício de suas funções, não desconsiderem a personalidade jurídica de sociedades legalmente constituídas para prestação de serviços personalíssimos, com a finalidade de tributar os sócios.

(e-fls 760)

5.3. Concernente à questão impugnada, o relatório da decisão de primeira instância se pauta pela clareza e concisão (e-fls 887/888):

20- no mesmo sentido, visando por fim às discussões sobre a possibilidade de esses direitos serem explorados por pessoa jurídica, foi promulgada a Lei nº 11.196/2005 que, em seu art. 129, expressamente esclareceu que, para fins fiscais e previdenciários, as receitas decorrentes da prestação de serviço

de natureza artística ou cultural deverão ser tributados na pessoa jurídica, mesmo havendo qualquer designação de obrigações aos seus sócios;

...

32- para por fim às discussões sobre o regime tributário aplicável às sociedades constituídas para a prestação de serviços de caráter pessoal, foi promulgada a Lei nº 11.196/2005, que em seu art. 129 expressamente esclareceu que elas devem ser tributadas como pessoas jurídicas, respeitando a personalidade jurídica que lhes é imbuída na sua constituição;

5.4. Tendo sido ventilada em sede de impugnação, torna-se controversa a questão sobre a possibilidade de constituição de pessoa jurídica para prestação de serviços "intelectuais" de caráter personalíssimo. Em decorrência, faz-se necessário o enfrentamento da questão pela decisão de primeira instância, em observância ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

6. Como dissemos, ainda durante a sessão de julgamento, a inserção de tal fundamentação na decisão de primeira instância, decorre da evolução natural do contraditório inerente ao processo fiscal, constituindo-se dever do órgão julgador se pronunciar sobre as matérias suscitadas em sede de impugnação.

7. Na visão deste Conselheiro, e com a devida vênia do eminente Relator, não é possível conceber, no caso dos autos, a alegada "*alteração de critério jurídico*", ou ainda, como consignado no voto que "*o Acórdão recorrido deveria ter se limitado a discutir sobre a possibilidade ou não de cessão de direito de imagem de atleta para pessoa jurídica, uma vez que este foi o fundamento da autuação.*"

8. Diante das considerações acima delineadas, no meu entendimento, a decisão de primeira instância encontra-se perfeitamente hígida, em perfeita harmonia com as normas do processo administrativo tributário, não havendo que se cogitar na alteração de critério jurídico, tal como entendido pela maioria do Colegiado.

(assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles