



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

**Processo n°** 18470.728514/2014-66  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-003.748 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de julho de 2017  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** DARIO LEONARDO CONCA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2011, 2012

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

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

**RENDIMENTOS DO EXTERIOR. CHINA.**

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente e Redator designado.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator.

EDITADO EM: 19/07/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

## Relatório

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

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

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

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

- que, em resposta, foram apresentados:

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

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

c) guias de impostos recolhidos na China;

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

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

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

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

- que a única finalidade de interposição da pessoa jurídica entre o efetivo executor de obrigação personalíssima e o contratante foi mascarar a remuneração para ao

profissional e assim esquivar-se de tributação mais gravosa incidente sobre rendimentos das pessoas físicas;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*- o entendimento de que a pessoa jurídica Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda. não poderia explorar o direito de imagem do interessado é im procedente, conforme legislação em vigor;*

- *parte dos valores pagos pela UNIMED se refere, na verdade, à cessão de direitos econômicos não atrelados à imagem ou a quaisquer outros direitos personalíssimos do impugnante, razão por que não se aplicam a essa parte os motivos alegados pela fiscalização para fundamentar a lavratura do auto de infração;*
- *o direito ao uso da imagem, por ter natureza patrimonial, pode ser cedido a terceiros, inclusive a pessoa jurídica;*
- *o art. 980-A, parágrafo 5º, do Novo Código Civil, deixa clara a possibilidade de o direito patrimonial de uso de imagem de pessoa física ser atribuído a uma EIRELI, que nada mais é do que uma pessoa jurídica, passando ela a ser a efetiva titular das receitas advindas da exploração econômica do referido direito;*
- *cita o disposto no art. 87-A da lei nº 9.615, de 24/03/1998, incluído pela Lei nº 12.395, de 16/03/2011, que estabelece que "O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo.";*
- *o fato de os contratos de cessão do direito de uso de imagem firmados pela pessoa jurídica Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda. envolverem obrigação de natureza personalíssima por parte de um de seus sócios não é suficiente para deslocar os rendimentos da pessoa jurídica para o impugnante, conforme entendeu a fiscalização;*
- *a Lei nº 11.196, de 2005, no art. 129, instituiu a possibilidade de o serviço de caráter personalíssimo do sócio ser prestado pela pessoa jurídica da qual participa e ser nela tributado;*
- *não existe fundamento legal para a desconsideração dos contratos firmados pela pessoa jurídica Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda.;*
- *os valores pagos por Evergrande Real Estate Group não estariam sujeitos à tributação no Brasil pelo fato de ter-se mudado para a China no ano-calendário 2011, em caráter permanente;*
- *para fins de cumprimento do acordo destinado a evitar a dupla tributação firmado entre Brasil e China, o impugnante deve ser considerado residente na China, e não no Brasil;*

- *parte dos pagamentos efetuados pela UNIMED refere-se à contraprestação paga a Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda. pela cessão definitiva da totalidade dos direitos econômicos de atleta que a referida empresa detinha, e não do direito de imagem;*
- *os direitos econômicos cedidos pela Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda. a UNIMED não estão diretamente vinculados ao impugnante, nem decorrem de direito personalíssimo a ele atribuível;*
- *os direitos econômicos consistem numa expectativa de receita futura do clube empregador do atleta em razão de eventual cessão do direito federativo para outro clube, de modo que os direitos econômicos apenas existirão se o referido atleta for negociado de um clube para o outro durante a vigência do seu contrato de trabalho;*
- *devem ser excluídos da base de cálculo do imposto os valores pagos pelos direitos econômicos de atleta cedidos pela Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda. à UNIMED;*
- *no caso de manutenção da infração, deve ser efetuada a compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda. com os valores apurados no auto de infração;*
- *a multa lançada isoladamente, no percentual de 50%, é descabida, pois aplicada concomitantemente com a multa proporcional de 75%, o que caracteriza “bis in idem”;*
- *não procede a cobrança de juros sobre as multas lançadas no auto de infração, uma vez que a legislação em vigor não prevê tal possibilidade.*

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

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

***Da omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício -***

*Do direito de imagem*

*(...) Dessa forma, dado todo o exposto, entendo que se encontra sobejamente comprovado que, em relação aos rendimentos auferidos com base nos supostos contratos de cessão de uso de*

*imagem, formalmente celebrados entre as pessoas jurídicas Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda., UNIMED-Rio e São Paulo Alpargatas, a verdadeira relação jurídico-tributária se estabeleceu materialmente entre a pessoa física do impugnante e tais empresas, não se aplicando à situação do interessado o disposto nos arts. 129 da Lei nº 11.196/2005 e 980-A, parágrafo 5º, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil).*

#### *Dos direitos econômicos*

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

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

#### ***Da omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior***

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

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

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

#### ***Dos juros sobre multas***

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

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

#### ***Citações doutrinárias, decisões judiciais e administrativas***

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

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

#### ***Do pedido de compensação***

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

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

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

É o relatório necessário.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator

Por ser tempestivo e por preencher as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário e passo a sua análise estruturando o presente voto nos mesmos moldes em que foi estruturada a defesa.

### **Das Considerações preliminares**

Após breve histórico da lide administrativa, antes de entrar propriamente nas razões do recurso, o recorrente apresenta considerações que entende relevantes, as quais podem ser assim resumidas:

- que é jogador de futebol internacionalmente conhecido e que, além da atuação profissional propriamente dita, tem sua imagem comercializada e explorada em publicidade e artigos para venda;

- que os serviços de jogador foram objeto de contrato com vínculo empregatício e que o direito de imagem, foi explorado pela Dario L Conta Empreendimentos Desportivos Ltda (DLC);

- que o licenciamento do direito de uso da imagem não se confunde com a atividade de jogador de futebol, conforme reconhecido pela Fiscalização e pela decisão recorrida;

- o que não poderia ser diferente, já que o art. 87-A da lei 9.615/98 (Lei Pelé) estabelece expressamente que o direito de uso da imagem pode ser cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo;

- que mesmo após deixar de jogar futebol a exploração de sua imagem continua, o que confirma a distinção entre tal exploração e a atividade de jogador;

- que o que se discute é a possibilidade de o direito de uso de imagem de determinada pessoa física ser explorada por uma pessoa jurídica;

- que embora a Fiscalização tenha afirmado que todos os valores pagos pela Unimed seriam relativos à autorização e exploração do uso de imagem, parte dos montantes pagos se referem a cessão de direitos econômicos.

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

Após resumir o entendimento da Fiscalização e da decisão recorrida, o contribuinte reconhece que o direito à imagem é uma espécie do direito à personalidade, que é assegurado pela própria Constituição Federal, no art. 5º, incisos X e XXVIII "a", mas afirma que, ao contrário do que conclui a Fiscalização e o Julgador de 1ª instância, o art. 11 do Código Civil não veda a possibilidade de o direito de uso da imagem, em seu aspecto patrimonial, ser cedido a terceiros, inclusive pessoas jurídicas, com vistas à exploração econômica.

Para corroborar tal conclusão, cita precedente judicial, artigo da lavra de ex-membro deste CARF e entendimentos doutrinários que reconhecem duplo conteúdo em relação ao direito de imagem, um relacionado ao aspecto moral, este sim intransferível, e outro relacionado ao aspecto patrimonial e passível de exploração econômica.

Sustenta que o Art. 980-A, § 5º do mesmo Código Civil, prevê de forma clara e expressa a possibilidade do titular do direito (imagem, nome, marca ou voz) cedê-lo a uma EIRELI para exploração econômica.

Em razão da afirmação da DRJ de que a previsão citada no parágrafo precedente não se aplicaria à DLC, por esta não configurar uma EIRELI, alega o recorrente que não haveria motivos para se concluir que a atribuição do direito patrimonial de uso de imagem



estivesse restrito a esse tipo societário. Argumenta que o que se pretendeu demonstrar na impugnação é que direitos de imagem são transmissíveis, do contrário, restaria sem fundamento o art. 980-A, § 5º do Código Civil.

Aduz que o próprio Poder Executivo, ao pretender aumentar a carga tributária incidente sobre as receitas advindas da exploração de direitos de imagem por pessoas jurídicas que optaram por ser tributadas com base no lucro presumido (MP 690/2015 - não convertida em lei), reconheceu a possibilidade de pessoa jurídicas explorarem direitos patrimoniais de uso de imagem.

Argumenta que o fato de os contratos firmados pela DLC envolverem obrigação de natureza personalíssima não é suficiente para deslocar os rendimentos para o recorrente.

Alega que a legislação tributária há muito prevê a possibilidade e a licitude de prestação de serviços de natureza estritamente pessoal por pessoa jurídica, o que restaria indiscutível com a redação art. 129 da lei 11.196/2005, segundo o qual, os rendimentos decorrentes de serviços personalíssimos prestados por sócios devem ser tributados de acordo com a legislação aplicável às pessoas jurídicas.

A título de argumentação, afirma que, ainda que se pudesse afirmar que a autorização de direito de uso de imagem não estaria abrangida pelo citado art. 129, não há razão para se concluir que apenas os serviços personalíssimos de caráter intelectual poderiam ser prestado por pessoa jurídica, pois o referido dispositivo apenas evidenciou o que sempre foi permitido pela legislação.

Por sua vez, a representação da Fazenda Nacional sustenta que é inaplicável ao caso em tela os termos do art. 87-A da Lei 9.615/98, já que tal redação foi dada pela Lei 12.395/11, com vigência a partir de 17 de março de 2011.

Afirma que, da mesma forma, o art. 980-A, § 5º do Código Civil somente entrou em vigor em janeiro de 2012. Ademais, inaplicável, ainda, ao caso sob apreço, por ser norma dedicada a Empresa Individual de Responsabilidade Ltda e não às pessoa jurídicas em geral.

Aduz que o art. 129 da lei 11.196/2005 se refere à prestação de serviços intelectuais, inclusive de natureza científica, artística ou cultural, o que não é o caso da cessão de direitos de imagem. Citando alguns entendimentos doutrinários e ressalta a dúvida sobre a natureza se serviço prestado da cessão de direitos de imagem.

Alega que os compromissos contratados são assumidos pela pessoa física, de modo que a pessoa jurídica não teria como cumpri-los. Além disso, afirma que o proveito econômico foi auferido diretamente pela pessoa física e que somente ela poderia ser sujeito da relação jurídico-tributária.

Em seguida faz algumas considerações especificamente em relação ao contrato firmado com a São Paulo Alpargatas, o qual teria sido firmado diretamente pelo atleta.

Diante de todas as relevantes contribuições para o tema, sejam elas trazidas pelo recorrente, sejam as colacionadas pelos demais partícipes do presente processo (Fiscalização, DRJ e PFN), entendo relevante, inicialmente, destacar a conclusão a que o

próprio recorrente chegou em certo estágio de suas argumentações. Conclusão esta que me parece unânime: *o direito de imagem é uma e espécie do direito de personalidade que é assegurado pela própria Constituição Federal.*

A partir daí, penso que posso trazer a minha contribuição para a lide administrativa.

Historicamente, o advento de uma nova Constituição representa a instauração de um novo ordenamento jurídico e, embora permanecendo vigente a legislação ordinária naquilo que não colidir com a nova Carta, temos, como regra, uma ruptura com a ordem vigente anterior.

O nossa atual Constituição Federal é fruto de um desses momentos, em que o descontentamento com o regime instaurado em 1967, bastante alterado em 1969, levou à promulgação da conhecida como Constituição Cidadã, que, naturalmente, em contraponto à maior rigidez verificada no regime anterior, caracteriza-se por ser amplamente democrática, em particular pela grande preocupação com a dignidade da pessoa humana.

Neste novo ordenamento, ainda que não tenha sido o Brasil quem inaugurou essa tendência, os direitos à personalidade são considerados inatos à humanidade, são direitos absolutos, irrenunciáveis e oponíveis a todos, conforme bem preceitua o art. 11 da Lei 10.406/2002 - Código Civil.

Portanto, devem ser protegidos de forma absolutamente diferenciada. Tal proteção deve ser observada por todos os ângulos, servindo de baliza para legislador constitucional reformador, para o legislador ordinário, para a edição de normas infra-legais, para o aplicador do Direito e para o próprio titular do direito tutelado.

Não identifico no caso em tela nenhuma dificuldade em reconhecer que, de fato, há duas vertentes distintas em relação ao direito de imagem. Uma relacionada ao aspecto moral e outra ao aspecto patrimonial. Reconheço, ainda, a possibilidade de exploração econômica do direito de imagem de cunho patrimonial, mas com limites claros na rigorosa baliza a que se submete o direito de personalidade.

Como dito alhures, mesmo o legislador constitucional reformador está limitado ao dispor sobre tal direito fundamental, não podendo inovar o ordenamento jurídico de forma que possa macular o cuidado com que a Constituição Federal tratou do tema.

Assim, no âmbito da aplicação do Direito, matéria afeta a esta Corte, é necessário interpretar os textos legais e regulamentares vigentes de modo a identificar, em cada norma, o seu espírito, que, naturalmente, deve estar alinhado ao normativo Maior.

Não se trata de negar validade a um texto legal, mas tão só identificar a interpretação, lúcida, que melhor encarna os valores que, decerto, deram-lhe causa.

Passemos à análise dos comandos normativos utilizados pela defesa para lastrear suas razões:

*Lei 10.406/2002 - Código Civil*

*Art. 11. Com exceção dos casos previstos em lei, os direitos da personalidade são intransmissíveis e irrenunciáveis, não podendo o seu exercício sofrer limitação voluntária.*

Como se nota, apenas nos casos previstos em lei é que pode ocorrer alguma relativização do direito à personalidade, não bastando a inexistência de vedação. Pelo contrário, é necessário a existência de permissivo legal expresso.

Alega o recorrente que a legislação, há muito, prevê a possibilidade e a licitude de prestação de serviços de natureza estritamente pessoal por pessoa jurídica, o que restaria indiscutível com a redação art. 129 da lei 11.196/2005:

*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.*

Ora, não há que se confundir a cessão do direito à imagem com a prestação pessoal de serviços intelectuais, pois, serviço intelectual é aquele que se contrapõe ao serviço braçal, em regra prestado por quem está preparado intelectualmente, academicamente ou não. Há situações que tal preparo é tamanho que distingue o prestador dentre os demais, resultando em interesse do contratante de que o serviço adquirido seja prestado pessoalmente pelo próprio profissional. Portanto, não tem amparo fático a pretensão do recorrente de equiparar os dois institutos absolutamente diversos.

Ademais, não há que se falar que tal regra só veio para reafirmar algo que já era permitido, pois, como já vimos, apenas nos casos previstos em lei é que pode ocorrer alguma relativização do direito à personalidade.

Vejamos agora o que prevê a Lei 9.615/98 ( Lei Pelé):

*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)*

No caso em comento, entendo que as limitações já expressas que incidem sobre o direito à personalidade são suficientes para atestar a impossibilidade de aplicação retroativa dos preceitos acima. Em relação aos eventuais períodos lançados constantes do ano - calendário de 2011 e, portanto, já dentro da vigência do texto legal, nada muda, pois o que se vê é só a confirmação da regularidade do lançamento.

Quando a lei, em seu novo texto, traz a previsão de que o direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou por ele explorado, identifico exatamente o que aconteceu no caso ora sob análise. Pois o contribuinte cedeu seus direitos de imagem à Unimed-Rio Cooperariva de Trabalho Médico do Rio de Janeiro; cedeu seus direitos de imagem à São Paulo Alpargatas S.A.; e, ainda, cedeu seus direitos de imagem à Evergrande Real State Group.

Embora haja contratos de cessão de imagem em que a DLC tenha participado na condição de cedente, sempre o fez, no máximo, juntamente com o recorrente, que figura em todos instrumentos, seja na condição de contratado seja na condição de anuente, é o que depreende dos documentos juntas em fl. 287, 293, 398, 402, 443 e 445,

Escapa à compreensão tanta discussão em relação a uma suposta cessão à Dario L Conta Empreendimentos Desportivos, pois não há nos autos qualquer elemento comprobatório que esse contrato tenha sido firmado. Pelo que se tem, a questão discutida se dá apenas em tese. Ou seja, não foi demonstrado nos autos que o titular do direito tenha, efetivamente, cedido tal direito à DLC. Esta sim, aparece em contratos com terceiros intitulada de cedente e titular dos direitos de imagem, nome e voz ao atleta, mas não demonstra a forma de obtenção de tal direito.

Vale ressaltar que o Julgador de 1ª instância, em fl. 614, já havia alertado para a inexistência de comprovação de tal contrato entre o recorrente e a DLC, mesmo assim, sequer em sede de Recurso Voluntário o citado instrumento foi apresentado, o que parece corroborar tal conclusão.

E mais, dentro daquele espírito Constitucional de resguardar o direito à personalidade, inclusive, contra as investidas do seu próprio titular, entendo que, para o recorrente, o melhor que ele fez foi não fazer.

Explica-se: embora qualquer contrato que estipulasse uma cláusula ilegal pudesse ser revisto no judiciário, os documentos juntados nos autos evidenciam que a constituição da DLC ocorreu em 2008, figurando como sócio o recorrente, titular de 99,97% das quotas sociais. Já a Sra. Sueli Ventura da Silva, detinha apenas 0,03% da sociedade.

Não obstante sua modesta participação, a Sra. Suely figurou como única administradora da PJ, cujos atos constitutivos contavam com cláusula de exclusão de sócio quotista (Cláusula décima primeira - fl. 274), o que penderia-nos levar à insólita situação de um direito tão caro, como o da personalidade, ser formalmente desconectado da pessoa. Talvez, em uma visão catastrófica, seria uma espécie de escravidão dos tempos modernos, ou seja, a retorno a um período histórico em que as pessoas tinham dono. Portanto, parece-me que foi mais adequado não fazer esse tal contrato com a DLC.

É bem verdade que alterações posteriores melhoraram o texto do Contrato Social em tela, mas, ao contrário do que afirma o recorrente, ainda hoje, não tem poderes formais de administração sobre a sociedade.

De forma absolutamente alinhada aos preceitos até aqui discutidos, em particular ao previsto no seu próprio art. 11, a Lei 10.406/2002 - Código Civil, com a redação dada ela Lei 12.441/11, dispõe:

***DA EMPRESA INDIVIDUAL DE RESPONSABILIDADE  
LIMITADA***

*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.*

*§ 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)*

*§ 2º A pessoa natural que constituir empresa individual de responsabilidade limitada somente poderá figurar em uma única empresa dessa modalidade.*

*§ 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.*

*§ 4º ( VETADO)*

*§ 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.*

*§ 6º Aplicam-se à empresa individual de responsabilidade limitada, no que couber, as regras previstas para as sociedades limitadas.*

Portanto, identifico aqui um permissivo para que o titular de direitos de imagem, nome, marca ou voz possa tributar os rendimentos decorrentes em Empresa Individual constituída nos termos do caput. Mas veja que a preocupação do legislador continua, pois tal empresa é, por natureza, integralmente do seu titular, que detém 100% das quotas.

Definitivamente, não é o caso em comento, seja por não ser a DLC uma EIRELI, seja por inexistir contrato de cessão de direitos com a DLC, seja por conta da vigência de tal preceito ter iniciado em 180 dias contados da data da publicação da lei 12.441/11, ou seja, janeiro de 2012, fora portanto de qualquer dos fatos geradores aqui lançados.

E nem se diga que, em razão dos preceitos que constaram no texto originário da MP 690/2015 e que não foram convertidos em lei, o Poder Executivo reconheceu a possibilidade de pessoa jurídicas explorarem direitos patrimoniais de uso de imagem. Ora, tal instrumento foi editado em 2015, quando já havia tal permissivo legal restrito às EIRELI. O que observo foi a tentativa de alterar base de cálculo do tributo nos casos de valores recebidos em razão de cessão de direitos de imagem. Afinal, a sistemática do Lucro Presumido em percentual de 32% para prestadores de serviço, todos hão de convir, mostra-se pouco razoável para receitas dessa natureza, que se apresenta quase que totalmente como lucro, por não importar em despesas para sua consecução.

Portanto, em relação ao tema em discussão e suas conseqüências em relação ao presente lançamento, entendo que não merecem prosperar as alegações recursais.

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

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

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

Ainda que desnecessárias maiores considerações sobre o tema, pois, como visto acima, a despeito de tudo que tratamos sobre a impossibilidade jurídica de qualquer cessão de direitos de personalidade para exploração por terceiros, a DLC não comprovou qualquer titularidade de direito que pudesse ser cedido às contratantes, o fato é que a atividade fiscal manteve-se integralmente dentro dos preceitos legais que regem a matéria.

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

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

Assim, nada a prover.

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

Sustenta o recorrente que os valores pagos pela Evergrande Real State, caso mantida sua atribuição à pessoa física, não estariam sujeitos à tributação no Brasil, em particular por conta de acordo celebrado entre o Brasil e a China.

Alega que não se discute a sua caracterização, ou não, como residente no Brasil, mas o fato de ter se estabelecido, com ânimo definitivo, na China e lá esteve sujeito ao recolhimento de imposto de renda, conforme comprovantes de recolhimentos juntados aos autos.

A decisão *a quo* não enfrentou o tema, limitando-se a asseverar que, *com relação ao acordo destinado a evitar a dupla tributação, citado pelo interessado, já esclareceu a fiscalização que os art. 14 e 15 do Decreto nº 762, de 19/02/1993, autorizam a tributação no Brasil dos rendimentos produzidos na China.*

Já a Procuradoria da Fazenda Nacional afirma que o critério para se identificar se o Brasil pode ou não tributar a renda obtida no exterior é se o beneficiário é ou não é residente no país, nos termos definidos pelo Art. 16 do Decreto 3000/99 (RIR):

Art. 16. Os residentes ou domiciliados no Brasil que se retirarem em caráter definitivo do território nacional no curso de um ano-calendário, além da declaração correspondente aos rendimentos do ano-calendário anterior, ficam sujeitos à apresentação imediata da declaração de saída definitiva do País correspondente aos rendimentos e ganhos de capital percebidos no período de 1º de janeiro até a data em que for requerida a certidão de quitação de tributos federais para os fins previstos no art. 879, I, observado o disposto no art. 855 (Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, art. 17). (...)

§ 3º As pessoas físicas que se ausentarem do País sem requerer a certidão negativa para saída definitiva do País terão seus rendimentos tributados como residentes no Brasil, durante os primeiros doze meses de ausência, observado o disposto no § 1º, e, a partir do décimo terceiro mês, na forma dos arts. 682 e 684 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "b", e Lei nº 3.470, de 1958, art. 17).

Nos termos do inciso VIII do art. 84 da Constituição Federal, compete privativamente ao Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais sujeitos a referendo do Congresso Nacional.

Lastreado em tal competência, por meio do Decreto nº 762/93, foi promulgado o Acordo Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China.

Tal acordo aplica-se às pessoas residentes em um ou em ambos os Estados contratantes e abrange os tributo aqui em discussão (IR).

Do Decreto em questão, merecem destaque os excertos abaixo:

#### ARTIGO 3

2. Para a aplicação deste Acordo por um Estado Contratante, qualquer termo que não esteja aí definido terá, a menos que seu contexto exija de forma diversa, o sentido dado pela respectiva legislação tributária, aplicável aos impostos abrangidos por este Acordo.

#### ARTIGO 4

##### Residente

1. Para os fins deste Acordo, a expressão "residente em um Estado Contratante" designa qualquer pessoa que, por força da legislação daquele Estado Contratante, esteja, ali, sujeita a imposto em razão do seu domicílio, da sua residência, da localização de sua sede administrativa (gerência afetiva) ou de qualquer outro critério semelhante.

2. Quando, por força das disposições do parágrafo anterior, uma pessoa física for considerada residente em ambos os Estados

*Contratantes, sua situação será definida de acordo com as seguintes regras:*

*a) será considerada residente no Estado Contratante em que disponha de habitação em caráter permanente; se dispuser de habitação em caráter permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada residente naquele em que forem mais estreitas as suas relações pessoais e econômicas (centro de interesses vitais);*

*b) se não puder ser determinado o Estado Contratante onde tem o seu centro de interesses vitais ou se não dispuser de habitação em caráter permanente, a pessoa física será considerada residente no Estado Contratante em que permanecer habitualmente; (...)*

#### ARTIGO 14

##### *Trabalho sem Vínculo Empregatício*

*1. Os rendimentos obtidos por pessoa residente em um Estado Contratante, com o exercício de profissão liberal ou de outra atividade independente, serão tributáveis somente nesse Estado, exceto nos seguintes casos, em que tais rendimentos podem ser tributados também no outro Estado Contratante: (...)*

#### ARTIGO 15

##### *Trabalho com Vínculo Empregatício*

*1. Ressalvado o que dispõem os Artigos 16, 18, 19, 20 e 21, os salários, os ordenados e outras remunerações similares, obtidas por pessoa residente em um Estado Contratante, em razão de emprego, serão tributáveis apenas nesse Estado Contratante, exceto se o trabalho for efetuado no outro Estado Contratante. Se o trabalho é aí efetuado, as remunerações correspondentes são tributáveis nesse outro Estado. (...)*

#### ARTIGO 17

##### *Artistas e Atletas*

*1. Não obstante o disposto nos Artigos 14 e 15, os rendimentos obtidos por pessoa residente em um Estado Contratante pela participação profissional em espetáculos, tais como artistas de teatro, cinema, rádio ou televisão ou pelos músicos e atletas nas suas atividades pessoais exercidas no outro Estado Contratante, serão tributados nesse outro Estado Contratante.*

Já a o Lei 5.172/66 (CTN) prevê:

*Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.*

Considerando a tradução do Contrato de Trabalho de Jogador de Futebol Estrangeiro, fl. 137 e seguintes, é possível identificar que, a partir de 01 de julho de 2011, o recorrente passou a ter vínculo empregatício com o Guang Zhou Football Clube, de quem recebeu, além de salário e bonificações, residência e bilhetes aéreos de ida e volta entre a



Cidade de Guang Zhou e o Brasil, bem assim obrigou-se a participar de todos os jogos, treinamentos do time, discussões especiais de treinamento e de outras atividades exigidas pelo seu Técnico.

Assim, identifico como inconteste que, nos termos do Acordo internacional celebrado, a condição de residente do recorrente na China, pois ainda que se considere que este também manteve habitação em caráter permanente no Brasil, não há dúvidas de que, no curso do contrato em tela, é na China que o atleta mantém estreitas relações pessoais e econômicas.

Tal fato é corroborado, inclusive, pelo contrato de cessão de direito de uso de nome e imagem firmado com a Evergrande Real State Group, fl. 49 a 52, cujos rendimentos podem ser considerados como rendimentos sem vínculo empregatício.

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

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

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

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

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

A despeito da aparente falta de formalização do contrato juntado às fl. 574 a 581, a qual é afastada pelo recorrente com a complementação do documento, o fato é que, conforme já dito acima em relação à suposta cessão do direito de imagem do atleta à DLC, não há nos autos nada que demonstre que os direitos econômicos tenham sido cedidos.

Ademais, o contrato com a Unimed contido em fl. 574/581 foi apresentado apenas em sede de impugnação, razão pela qual a fiscalização lastreou a origem dos rendimentos na cessão do direito de imagem, nome e voz, conforme contratos apresentados no curso do procedimento fiscal e juntados aos autos a partir de fl. 287.

Assim, não pode o contribuinte apresentar comportamento contraditório ao não apresentar os documentos solicitados em sua integralidade e, após, buscar proveito pessoal beneficiando-se da própria torpeza.

Por outro lado, pelo Princípio da instrumentalidade das formas, *temos que a existência do ato processual não é um fim em si mesmo, mas instrumento utilizado para se atingir determinada finalidade*. Assim, ainda que com vício, se o ato atinge sua finalidade sem causar prejuízo às partes, não se declara sua nulidade.

Desta forma, mesmo considerando essa aparente impropriedade da descrição dos fatos, não vislumbro a ocorrência de qualquer prejuízo ao recorrente, que foi o real beneficiário dos rendimentos em tela, tenham eles origem na cessão de direito de imagem ou econômicos, e se defendeu adequadamente da imputação fiscal.

Portanto, nada a prover neste tema.

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

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

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

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

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

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

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

A análise das Notas Fiscais juntadas aos autos emitidas em razão dos rendimentos recebidos, fl. 297 e seguintes, embora demonstrem que algumas são emitidas seqüencialmente, há outras que não o são, o que, alinhado ao objeto social citado, nos leva a crer que a atividade da empresa não se restringiu a receber valores decorrentes das receitas aqui tributadas. Desta forma, impossível, em julgamento em 2ª instância, aferir a parcela dos recolhimentos efetuados pela PJ que seria, de fato, relacionada aos valores considerados como rendimentos do recorrente.

Decerto que essa apuração pode evidenciar crédito passível de restituição ou de compensação, mas sua apuração e utilização deve ser providenciada pelo próprio

responsável pelo eventual recolhimento efetuado a maior ou indevidamente, mediante utilização dos instrumentos para tanto definidos pela legislação.

Portanto, neste tema, nada a prover.

### **DO DESCABIMENTO DA MULTA ISOLADA DE 50% EXIGIDA PELO AUTO**

Insurge-se o contribuinte contra a aplicação concomitante de multa exigida isoladamente e multa de ofício, alegando *bis in idem* já que ambas incidem sobre a mesma base de cálculo e em decorrência de uma mesma infração.

Aduz que a multa isolada deve ser absorvida pela multa de ofício, em razão do Princípio da Consunção e cita precedentes administrativos que ratificam seu entendimento.

Por fim, questiona a decisão recorrida por não ter se manifestado sobre o argumento da defesa de que multas isoladas devem ser objeto de autos específicos, cuja inobservância acarretaria nulidade da autuação.

A representação da Fazenda sustenta a aplicabilidade de ambas as multas, isolada e de ofício, por considerar que o dispositivo que as prevê não faz nenhuma ressalva sobre sua aplicação concomitante. Ademais, afirma que tais penalidades não incidem sobre o mesmo fato.

É certo que, nos termos do art. 8º da lei 7.713/88, fica obrigado ao recolhimento mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física o contribuinte que receber rendimentos tributáveis de outra pessoa física. Tal recolhimento se dá a título de antecipação do devido no exercício.

Assim dispõe a Lei 9.430/96

*"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no*

*ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.  
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)"*

Portanto, resta evidente que a falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado mediante lançamento de ofício está sujeita ao percentual de multa vinculada de 75%.

Já a falta de recolhimento do valor mensal da antecipação a que está sujeita a pessoa física nos termos do art. 8º da Lei 7.713/88, sujeita-se à multa exigida isoladamente no percentual de 50%. Frise-se, ainda que não tenha sido apurada imposto a pagar na declaração de ajuste.

Embora seja incomum, é possível que o valor a pagar no ajuste anual seja exatamente o mesmo que deixou de ser recolhido a título de carnê-leão, mas tal identidade estaria limitada aos números e não à base de incidência, pois a multa de 75% incide sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado mediante lançamento de ofício. Já a multa isolada de 50% incide sobre a falta de recolhimento da antecipação devida quando se recebe rendimentos de pessoas físicas ou de fontes do exterior.

Portanto, entendo que, ao contrário do que alega o contribuinte, não há dupla penalização sobre a mesma base de incidência. O que identifico são suas penalidades distintas.

O que se tem, no caso do carnê-leão, é uma obrigação de antecipar o tributo de modo a prover recursos para manter o funcionamento da máquina estatal.

Naturalmente, no ajuste anual, pode-se chegar à conclusão de que tais recolhimentos nem seriam necessários, importando em restituição total ou parcial do que foi recolhido durante o período, mas resta explícito que o legislador não se preocupou com o que ocorrerá no ajuste, ao afirmar que a penalidade isolada é devida ainda que não seja apurado imposto a pagar no final do exercício.

Há quem defenda a inaplicabilidade da multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão de forma cumulativa com a multa de ofício, seja por acarretar *bis in idem*, seja por considerar a lógica da consumação penal, pela qual a infração mais grave abrange a menos grave que lhe seja preparatória ou subjacente. Para estes, tal multa isolada somente seria possível se aplicada no curso do ano calendário, antes de findo o exercício.

Não obstante, não me filio a tal entendimento, em particular por entender o texto legal que prevê a multa isolada, ao estabelecer que esta seria devida mesmo se não fosse apurado imposto a pagar na declaração, já denota que o momento de seu lançamento pode sim ocorrer após o término do período de apuração.

Acatar a compreensão de que tal exigência somente seria possível no curso do ano calendário, seria, na prática, extirpar todo a força normativa do texto legal, já que, como regra, não há procedimento fiscal instaurado no curso do ano-calendário a que se refere. Ademais, se assim entendêssemos, estaríamos colocando em risco o interesse público que motivou a elaboração da norma, pois poderíamos chegar ao extremo de não fiscalizar dentro do ano e todos pararem de efetuar os recolhimentos mensais a título de antecipação, já que os resultados seriam exatamente os mesmos.

Contudo, a despeito dos argumentos acima expostos, que guardam relação com a fundamentação legal do lançamento da exigência isolada ora discutida, entendo pertinente fazer um cotejo com a legislação pretérita, em particular por corresponder ao

fundamento utilizado por alguns dos precedentes administrativos que lastreou a defesa. Assim, oportuno rememorarmos os preceitos outrora vigentes da mesma lei 9.430/96:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (...)*

*III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.*

Como se vê, a matéria sofreu profunda alteração em 2007, em particular com a edição da MP 351/2007 e da Lei 11.488/2007. No texto anterior, não havia duas penalidades. Apenas uma. Tanto assim que este Conselho emitiu a Súmula CARF nº 105, com a qual concluiu que *a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Portanto, à época da ocorrência dos fatos geradores em discussão, 2010 e 2011, a concomitância das penalidades isoladas e de ofício está plenamente amparada pelo texto vigente do art. 44 da lei 9430/96.

Assim, temos as seguintes situações:

1) no caso de lançamento exclusivamente de multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão, independentemente do período a que se refere, deve-se aplicar a penalidade nova (50%), em homenagem à retroatividade benigna de que trata alínea "c", inciso II do art. 106 da lei 5172/66 (CTN);

2) no caso de lançamento de multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão concomitantemente com a exigência de ofício incidente sobre a diferença apurada de IRPF, deve-se excluir a penalidade isolada se o lançamento se refere a períodos de apuração até 2006, mantendo-se a exigência de ofício. Caso se refiram a períodos de apuração de 2007 e posteriores, é devida a manutenção concomitante das penalidades isoladas e de ofício.

Por fim, em relação a questão da alegada necessidade de autuação em Autos de Infração distintos, vejamos a legislação que ampara as razões do contribuinte:

*Decreto nº 70.235/72*

*"Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito."*

*Decreto nº 7.574/11*

*"Art. 38. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade."*

Ora, não ha nenhuma vedação à autuação isolada nos mesmo auto de infração em que exige um crédito tributário. O texto é claro ao prever que o crédito exigível e a penalidade isolada devem ser formalizados em autos de infração e notificações distintos para cada tributo ou penalidade.

É o que se observa no caso presente, pois o auto de infração só trata de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, estando todos os créditos constituídos relacionados ao mesmo tributo.

Assim, deve ser mantida a aplicação da penalidade isolada pelo não recolhimento do carnê-leão.

#### **DO DESCABIMENTO DE JUROS SOBRE A MULTA**

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

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

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

#### ***Lei 5.172/66 (CTN)***

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

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

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

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

#### ***Lei nº 9.430/96:***

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

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

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

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

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

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

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

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

Desta forma, não merece acolhida os pleitos recursais.

### **Conclusão**

Tendo em vista tudo que conta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram o presente, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, dou-lhe parcial provimento para excluir do lançamento os valores considerados omitidos oriundos

de fontes sediadas no exterior, em razão de não estarem sujeitos a tributação no Brasil nos termos de convênio celebrado com a China.

Naturalmente, tal exclusão importa reconhecer os reflexos dela decorrentes, sejam os relativos a penalidade de ofício, sejam os relativos a multa isolada por falta de recolhimento de carnê leão.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira - Redator designado.

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:

*"Art. 11. Com exceção dos casos previstos em lei, os direitos da personalidade são intransmissíveis e irrenunciáveis, não podendo o seu exercício sofrer limitação voluntária.*

(...)

*Art. 20. Salvo se autorizadas, ou se necessárias à administração da justiça ou à manutenção da ordem pública, a divulgação de escritos, a transmissão da palavra, ou a publicação, a exposição ou a utilização da imagem de uma pessoa poderão ser proibidas, a seu requerimento e sem prejuízo da indenização que couber, se lhe atingirem a honra, a boa fama ou a respeitabilidade, ou se se destinarem a fins comerciais."*  
(destaquei)

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, resalto.

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 dessa situações jurídicas individuais, suscetíveis de apreciação econômica, designa-se 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, servindo-lhe 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 renunciaram 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/tde-08122015-154405/pt-br.php>), 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 Salvo 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, arguídos 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.

Logo, cabe razão ao Recorrente, nessa parte.

Assim, ao ressaltar minha aquiescência com as demais considerações do ilustre Relator, e ainda ao recordar que com a improcedência do lançamento quanto ao direito de imagem, acima demonstrada, resta claro a improcedência da multa isolada aplicada.

#### **CONCLUSÃO**

Diante do exposto e pelos fundamentos apresentados, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira