

PROCEDIMENTO COMUM CÍVEL (7) Nº 5007950-10.2019.4.03.6104 / 3ª Vara Federal de Santos
AUTOR: NEYMAR DA SILVA SANTOS JUNIOR, NEYMAR DA SILVA SANTOS, NADINE GONCALVES, NEYMAR
SPORT E MARKETING S/S LIMITADA - ME, N & N CONSULTORIA ESPORTIVA E EMPRESARIAL LTDA
Advogados do(a) AUTOR: LARISSA CARNEIRO PONTELLI - SP300803, MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA -
SP309079, ROBERTA DE LIMA ROMANO - SP235459
REU: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL
Sentença Tipo “A”

SENTENÇA:

NEYMAR DA SILVA SANTOS JÚNIOR, NEYMAR DA SILVA SANTOS, NADINE GONÇALVES, NEYMAR SPORT E MARKETING LTDA e N&N CONSULTORIA ESPORTIVA E EMPRESARIAL LTDA ajuizaram a presente ação de procedimento comum, com pedido de tutela de urgência, em face da **UNIÃO**, pretendendo obter provimento jurisdicional que *anule o crédito tributário objeto do Procedimento Administrativo Fiscal nº 15983.720.065/2015-11*, apurado em liquidação administrativa após o julgamento de recurso decidido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Segundo narra a inicial, o PAF nº 15983.720.065/2015-11 tem por objeto a cobrança de Imposto de Renda da Pessoa Física ("IRPF"), relativamente ao período de apuração compreendido entre 01/01/2011 a 31/12/2013, no valor de R\$ 63.591.796,06, o qual, acrescido de multa de ofício qualificada (150%), multa isolada e juros, atingiu, à época da lavratura do Auto de Infração, a cifra de R\$ 188.820.129,25.

A autuação, de acordo com a narrativa, teve origem em processo de fiscalização promovido em face do atleta Neymar da Silva Santos Júnior, de seus pais Neymar da Silva Santos e Nadine Gonçalves, bem como das empresas Neymar Sport e Marketing S/S Ltda ("NR Sport"), N&N Consultoria Esportiva Empresarial Ltda ("N&N Consultoria") e N&N Administração de Bens, Participações e Investimentos Ltda ("N&N Administração").

Aponta a peça que as autoridades fiscais *autuaram Neymar Júnior na qualidade de contribuinte* e os demais autores (seus pais e as pessoas jurídicas) como *responsáveis solidários*, sob o entendimento de que teriam sido praticados *atos*



simulados com o objetivo de reduzir a carga tributária incidente nas transações envolvendo o atleta, especialmente no que diz respeito aos proveitos econômicos decorrentes dos contratos de cessão de uso dos direitos de imagem e de transferência de direitos federativos do atleta do Santos Futebol Clube ("Santos") para o Futebol Clube Barcelona ("Barcelona").

Aduz a inicial que a 2^a Turma Ordinária da 4^a Câmara da Segunda Seção do CARF deu provimento parcial ao recurso voluntário interposto pelos contribuintes, ora autores, para exonerar o crédito tributário em relação aos pagamentos de direito de imagem realizados por terceiros patrocinadores à NR Sport e os rendimentos por representação de jogadores/scouting pagos pelo FC Barcelona à N&N Consultoria, o que ocasionou redução da cobrança originária em aproximadamente 75%.

Todavia, a instância recursal manteve a reclassificação das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas como se fossem rendimentos da pessoa física, exigindo o pagamento de IRPF em relação à: I - multa contratual paga pelo FC Barcelona à N&N Consultoria, em razão da quebra de contrato em que foi concedido o direito de preferência ao clube na contratação de Neymar Júnior, sendo o rendimento considerado pela RFB como auferido pela pessoa física do atleta; II - cessão do direito de imagem coletiva de Neymar Júnior pela N&N Administração ao FC Barcelona, sendo o rendimento considerado como oriundo de seu contrato de trabalho com o clube; e III - exploração do direito de imagem do jogador pagos pelo Santos à NR Sports, sendo o rendimento considerado como oriundo do seu contrato de trabalho com o clube ("salário").

Na mesma oportunidade, o CARF determinou que, na apuração do Imposto de Renda devido, fossem compensados os *tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas no Brasil* sobre as receitas que foram reclassificadas para a pessoa de Neymar Júnior, bem como o Imposto de Renda recolhido no exterior sobre esses mesmos rendimentos, evitando-se, com isso, a bitributação.

Relata ainda que houve desprovimento do recurso especial, tendo a Câmara Superior de Recursos Fiscais mantido a exigência fiscal, que se tornou então definitiva na esfera administrativa.

Em razão disso, segundo indica, foi iniciada a fase de liquidação, sendo que os tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas no Brasil, sob o regime do lucro presumido, foram compensados com as rendas reclassificadas a Neymar Júnior, bem como os impostos recolhidos na Espanha em nome da N&N Administração, no valor de 225.000 Euros, incidentes sobre a remuneração paga pelo Barcelona em decorrência da cessão do direito de imagem coletiva de Neymar Júnior, o que praticamente teria extinto essa parcela da exação.

Porém, foi indeferido o abatimento dos impostos recolhidos na Espanha em nome do próprio Neymar Júnior, incidentes sobre a multa contratual devida pela quebra do contrato (item I), o que se admitido ocasionaria a extinção dessa parcela do crédito, visto que foram recolhidos no exterior pelo atleta cerca de 8 milhões de euros de imposto de renda pela fonte pagadora (Barcelona) na Espanha.



Entende que o abatimento dos tributos recolhidos no exterior foi determinado pelo CARF e decorre de direta aplicação do Acordo para Evitar a Dupla Tributação, firmado entre o Brasil e a Espanha.

Por fim, sustenta que houve erro na quantificação do crédito tributário em relação aos pagamentos pelo Santos à NR Sport, a título de exploração da imagem do atleta (item 'iii' acima), bem como que seria indevida a cumulação de multa isolada com a multa de ofício.

Delineiam os autores a controvérsia em relação aos seguintes pontos da exação: a) reclassificação da multa contratual paga pelo Barcelona, devida pela quebra de contrato em que foi concedido direito de preferência ao clube na contratação de Neymar Júnior; b) indeferimento do pedido de compensação do imposto recolhido no exterior sobre a multa agora reclassificada para Neymar Júnior, com o cobrado no país em face do mesmo pagamento; c) erro na liquidação do julgado (quantificação do crédito tributário) em relação aos pagamentos pelo Santos à NR Sport a título de exploração do direito de imagem do primeiro Autor; d) reclassificação dos pagamentos efetuados paga pelo Santos Futebol Clube à NR Sports pela exploração da imagem do jogador; e) impossibilidade da concomitância da multa isolada com a multa qualificada; e f) inadequação da aplicação de multa de ofício qualificada (para 150%) no caso concreto.

Passam a seguir a tratar de forma individualizada cada um desses tópicos, ao longo da inicial.

Ao final, pleitearam a concessão de tutela de urgência, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com o intuito de obstar a inscrição do crédito na dívida ativa da União, de protesto ou de inscrição no CADIN.

Além disso, protestaram pela tramitação em segredo de justiça.

Com a inicial, vieram procurações e documentos, contendo cópia da autuação, dos recursos e decisões administrativas, de contratos, pareceres e laudos, entre outros, que comprovariam o alegado.

Custas prévias recolhidas.

Os autos foram inicialmente distribuídos perante a 8ª Vara Federal do Distrito Federal, que declinou da competência para este juízo, a fim de que o feito fosse distribuído por dependência ao mandado de segurança nº 5004946-96.2018.4.03.6104, à luz do que dispõe o art. 286, inciso II, do CPC/15 (id 24395692, p. 97 e seguintes).

Dada ciência às partes da redistribuição do feito, a apreciação da tutela de urgência foi deferida para momento posterior à oitiva da União.

Os autores requereram a juntada de Laudo ("Termo de Constatação" e Anexos I a XIII) elaborado pela KPMG no Brasil, com o escopo de atestar o recolhimento do imposto de renda na Espanha em nome de Neymar Júnior, relacionado à multa contratual que lhe foi atribuída.



Citada, a União apresentou contestação, sustentando, em suma, a insubsistência das alegações autorais em relação às questões apresentadas como controvertidas. Pugnou, assim, pela improcedência do pedido inicial. Em relação ao pleito antecipatório, noticiou que houve posterior ajuizamento de execução fiscal, distribuída à 7ª Vara Federal de Santos (autos nº 5007389-83.2019.403.6104), na qual houve penhora do montante integral do crédito (R\$ 88.887.265,00).

O pleito antecipatório foi deferido, para o fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário objeto do PAF nº 15983.720.065/2015-11. Na oportunidade, *foi decretado sigilo* apenas *em relação aos documentos carreados aos autos*.

Em face da decisão, a União noticiou a interposição de agravo de instrumento (AI nº 5013560-98.2020.4.03.0000). Na oportunidade, requereu a concessão de prazo para apresentação de resposta ao pedido de informações encaminhado ao fisco espanhol.

Houve réplica (id 33926028), acompanhada de parecer jurídico.

A União noticiou a realização de consulta ao fisco da Espanha.

Instados, os autores postularam pela produção de prova pericial, bem como solicitaram esclarecimentos sobre o objeto da consulta ao fisco espanhol.

Com os esclarecimentos da União (id 35666024) e anuênciamos dos autores, os autos foram suspensos, aguardando a vinda da documentação da administração tributária espanhola.

A União trouxe aos autos a resposta do fisco espanhol, oportunidade em que ratificou a decisão administrativa de impossibilidade de compensação.

Cientes, os autores entenderam comprovado que a tributação que se pretende compensar recaiu sobre a multa contratual objeto também do lançamento combatido nesta ação.

Na oportunidade, juntaram pareceres técnicos relativos à tributação ocorrida na Espanha e sobre a possibilidade de compensação, em decorrência de tratado internacional que objetiva evitar a bitributação.

Ciente da documentação, a União reiterou o pedido de improcedência.

Diante da documentação complementar juntada aos autos, foi reaberto o prazo para ratificação dos requerimentos de produção de prova, sendo que ambas as partes anuíram com o julgamento do processo no estado em que se encontra (id 242088046 e 244413186).

É o relatório.

DECIDO



O processo comporta julgamento, visto que as partes reputaram suficientes os documentos acostados aos autos para a resolução da controvérsia, dando por satisfeitas com as provas produzidas ao longo da instrução (artigo 355, inciso I, do CPC).

Assim, não havendo preliminares a serem dirimidas, presentes os pressupostos processuais e as condições da ação, passo diretamente ao exame do mérito.

No caso, verifica-se que a controvérsia está relacionada com a reclassificação de receitas auferidas por pessoas jurídicas, no período de 2011 a 2013, cuja titularidade foi atribuída pela autoridade fiscal a Neymar Júnior, ensejando a cobrança de imposto de renda pessoa física, constituído no bojo do Processo Administrativo Fiscal nº 15983.720.065/2015-11, acrescido dos encargos legais (multas e juros), consoante auto de infração e termo de relatório fiscal acostados aos autos (id 24394360, p. 149 a id 24394360, p. 166).

Considerando o julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2^a Turma Ordinária da 4^a Câmara da Segunda Seção do CARF (id 24394371, p. 1o/178), que proveu em parte o recurso administrativo interposto pelos contribuintes em face do lançamento fiscal, passo a examinar as questões centrais em relação ao lançamento e à liquidação do crédito fazendário.

Com essa perspectiva, da leitura dos autos, verifica-se que são controvertidos os seguintes aspectos: a) natureza e possibilidade de reclassificação do valor pago pelo Barcelona sob a rubrica de multa contratual (40 milhões de euros); b) possibilidade de compensação do imposto retido no exterior em nome de Neymar Júnior em face do pagamento mencionado no item acima ("a") para quitação do tributo cobrado no Brasil em relação à mesma parcela; c) natureza e possibilidade de reclassificação da remuneração paga à NR Sports pela exploração de imagem do jogador pelo Santos Futebol Clube; d) quantificação dos pagamentos feitos pelo Santos a título de exploração da imagem do atleta; e) imposição concomitante de multa isolada e multa de ofício qualificada; e f) cabimento da imposição de multa de ofício qualificada (para 150%).

Passemos a examinar separadamente cada uma das questões controvertidas, a fim de dirimir a controvérsia.

A - Natureza jurídica do pagamento de 40 milhões de euros. Reclassificação subjetiva.

Divergem as partes sobre a tributação da quantia paga a título de multa contratual pelo FC Barcelona, nos anos de 2013 e 2014, oriunda da quebra de contrato firmado em 2011 (id 24394375, p. 93 e seguintes), que atribuiu ao clube espanhol o direito de preferência (opção futura) na aquisição dos direitos federativos de Neymar Júnior, quando o vínculo com o Santos expirasse.



Sustentam os autores que, diante de quebra de preceito contratual, o FC Barcelona sujeitou-se deliberadamente ao pagamento da multa contratual de 40 milhões de euros, sendo que parte dessa multa (10 milhões de euros) restou adimplida via compensação com empréstimo feito à N&N Consultoria como garantia de preferência dada ao clube e os 30 milhões de euros remanescentes foram quitados por meio de duas transferências bancárias.

De outro lado, entendeu o fisco ter reunido elementos suficientes para qualificar os pagamentos recebidos do FC Barcelona pela a pessoa jurídica N&N Consultoria, relativos à transferência de clube de futebol, como rendimentos de titularidade do atleta Neymar Júnior.

Para tanto, o fisco ancora-se, *entre outros*, nos seguintes fundamentos: a) o acordo firmado em 2011 entre a N&N Consultoria e o FC Barcelona ofenderia as regras da FIFA, visto que *não seria possível negociar direitos econômicos futuros*, razão pela qual o valor corresponderia à remuneração pelo direito de preferência na contratação do jogador; b) o direito não poderia ser negociado pela N&N Consultoria, pois o contrato firmado com o atleta e que lhe atribuiu a prerrogativa da negociação seria nulo, uma vez que teria sido antedatado e c) a pessoa jurídica N&N Consultoria teria sido *constituída com o específico propósito de deslocar a tributação de rendimentos da pessoa física de Neymar Júnior para a pessoa jurídica*.

Os autores sustentam que o valor pago pelo FC Barcelona à N&N Consultoria teria *natureza de multa contratual*, qualificada como perda de uma chance, visto que a empresa ficou impossibilitada de procurar vantagens ainda maiores para o atleta, em razão da formalização de contrato de transferência de direitos federativos pelo clube espanhol com o Santos Futebol Clube, firmado no ano de 2013, ao invés de aguardar que o jogador adquirisse integralmente a condição de jogador livre (*free agent*).

Em que pese o argumento dos autores, assiste razão ao fisco nesse aspecto, tendo em vista que os pagamentos configuram acréscimo patrimonial do atleta, ensejando o pagamento de imposto de renda (artigo 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88).

Para compreender a realidade da operação, é relevante avaliar a origem, a idealização, a forma em que se deram os pagamentos, sua posterior requalificação pelo FC Barcelona, bem como os diversos interesses presentes na transação.

Nessa perspectiva, de fato, não se deve valorizar em demasia vícios meramente formais ou desconsiderar a vontade dos intervenientes, mas é necessário jogar luzes sobre o fato material concreto para compreender a realidade subjacente, de modo a que a forma jurídica não seja um escudo para encobrir aspectos econômicos relevantes, que *na ação em exame* estão relacionados à prerrogativa estatal de tributar o contribuinte que obteve acréscimo patrimonial, passível de tributação a título de imposto sobre a renda.

Com efeito, segunda consta dos autos, em agosto de 2011, o atleta firmou a renovação de seu contrato com o Santos Futebol Clube, o que ensejou a prorrogação do termo final para 25/08/2014.



Como sabido, desde a extinção do instituto do “passe” (pelo art. 28 da Lei 9.615/98 - Lei Pelé), durante a vigência do contrato de trabalho do esportista, o clube ao qual o atleta está vinculado é titular de direitos federativos (do vínculo desportivo do atleta), podendo negociá-lo a título de cessão provisória ou definitiva com outros clubes.

Essa possibilidade de cessão permite ao clube vislumbrar ganhos futuros e eventuais (direitos econômicos decorrentes dos direitos federativos) com a evolução dos atletas a ele vinculados. Diante disso, muitos clubes negociam participações econômicas da futura transferência (cessão) de direitos federativos dos seus atletas, inclusive como forma de viabilizar a permanência de esportistas, repartindo custos, riscos e ganhos futuros com terceiros investidores.

Porém, os direitos federativos extinguem-se com o término do contrato de trabalho, ficando desde então o atleta livre para negociar o vínculo desportivo (e os direitos federativos) com clube de sua livre eleição. Nessa condição, adquire a condição de atleta desvinculado (*free agent*).

No caso, embora vigente o contrato de trabalho com o Santos Futebol Clube e mesmo sendo possível o exercício preferencial pelo titular dos direitos federativos até meados de 2014, ao final do segundo semestre de 2011, foi firmada negociação direta pelos representantes do atleta (N&N) com o FC Barcelona, *sem participação direta do clube brasileiro*, através do qual houve promessa de transferência futura de direitos federativos, a partir do momento atingisse a condição de jogador desvinculado (*free agent*), o que somente ocorreria em setembro de 2014.

Por meio desse contrato, foi atribuído ao FC Barcelona a faculdade de adquirir os direitos federativos e econômicos do jogador, quando o atleta atingisse a condição de atleta livre (evento futuro e incerto, em razão da possível cessão de direitos federativos durante a vigência do vínculo laboral). Em contrapartida, o clube deveria pagar à N&N Consultoria a quantia de 40 milhões de euros, *quando da concretização da operação*. Na oportunidade, foram ainda fixadas as condições do futuro contrato de trabalho entre o atleta e o clube estrangeiro.

De passagem, vale ressaltar que o clube espanhol, firmou um contrato de empréstimo com a N&N Consultoria para transferir de imediato 10 milhões de euros, que seriam compensados quando da efetivação da transação (id 24394377, p. 9 e seguintes).

Por sua vez, fixou-se multa de 40 milhões de euros, ou seja, em patamar equivalente ao da futura transferência do atleta, devida pelas partes em caso de descumprimento do acordado, *inclusive na hipótese (cláusula 7.3) de transferência dos direitos federativos por entidade distinta e com consentimento do atleta* (id 24394375, p. 101).

Portanto, em realidade, na prática o contrato preliminar firmado em 2011 assegurou aos representantes do atleta receber a importância de 40 milhões de euros em caso de transferência do profissional para o FC Barcelona, *com ou sem aquisição da condição de atleta livre*. Evidentemente, esta cláusula limitou direitos do clube de futebol, sem que autorização houvesse com essa extensão.



Além disso, em relação à execução preliminar do contrato firmado em 2011, merece ser destacado que o numerário objeto do empréstimo pactuado acessoriamente *foi totalmente emprestado* pela N&N Consultoria *para os pais do atleta* (id 24394360, p. 188), ora coautores, sendo o pai o notório agente (como reconhece a própria inicial). Portanto, em realidade o numerário saiu da conta do FC Barcelona e foi destinado para a dos pais do atleta, ora coautores.

Para viabilizar a transação sem colidir frontalmente com a legislação, foi colhida a autorização do clube, que se manifestou por carta, firmada pelo seu presidente, com o seguinte teor (id 24394371, p. 483):

"SANTOS FUTEBOL CLUBE [...] informa expressamente que concorda e autoriza o Atleta Neymar a iniciar, desde já, tratativas com quaisquer entidades de prática desportiva, nacionais ou internacionais, podendo concretizar eventual transferência, desde que isso somente ocorra a partir de 2.014 e respeite os termos do contrato mantido com o Santos Futebol Cube" (grifei).

Vê-se que a manifestação do clube estava restrita à possibilidade de transferência após a aquisição da condição de atleta livre, mas sem que houvesse interferência nos seus direitos, obviamente envolvendo também os direitos federativos decorrentes do contrato laboral.

Portanto, *não houve autorização do Santos Futebol Clube para que a negociação de direitos futuros restringisse, em qualquer grau, o exercício de seus direitos*. Ao revés, vê-se da econômica manifestação que o clube não impediu o atleta de buscar alternativas futuras a encerramento do vínculo laboral, mas expressamente fez constar da missiva a necessidade de preservação dos direitos contratuais do clube.

Em 2013, quando o FC Barcelona negociou com o clube brasileiro a transferência do atleta para o futebol espanhol, o acordo foi firmado por dezessete milhões e cem mil euros (id 24394377, p. 23 e seguintes).

Em razão da antecipação dos direitos federativos pelo FC Barcelona, apesar do instrumento contar com a anuência do atleta, de seu pai e de N&N, o FC Barcelona viu-se obrigado a efetuar o pagamento do valor da multa, estipulada em 40 milhões de euros (aplicação da cláusula 7.3 do contrato preliminar).

Como se vê, com a forma pactuada na negociação de 2011, apenas a título de multa contratual, a empresa que representava o atleta recebeu montante equivalente a quase 250% do valor da transferência dos direitos federativos pactuada com o clube brasileiro, o que se mostra totalmente desproporcional, considerando a realidade da negociação e os direitos de terceiros envolvidos. Vale reiterar que a “multa” contratual foi fixada em valor equivalente ao da transferência dos direitos federativos prometida em 2011 (40 milhões de euros).

Diante desse quadro, o presidente do clube brasileiro declarou ao fisco que “[...] então percebeu que tinha sido vítima de um engodo e concluiu que a negociação do atleta Neymar Júnior com o FCB teria sido iniciada antes de novembro de 2011 e que a carta que assinou teria sido a última exigência do FCB para fechar negócio com o jogador, tendo em vista o regulamento da FIFA, que proíbe os clubes de futebol de



negociarem com jogadores vinculados a outros clubes, não obstante a referida carta ter mencionado, por exigência do declarante, que o jogador poderia conversar com outros clubes desde que respeitasse o contrato vigente com o SFC" (id 24394360, p. 193).

Considerado esse quadro fático, a meu sentir, além dos aspectos formais objeto do auto de infração, que colocam em dúvida a idoneidade da transação, há no mínimo três aspectos materiais críticos, que comprometem a aceitação da operação, visto que colidem com o princípio da boa-fé objetiva (art. 27-C da Lei nº 9.615/98): a) a tentativa de qualificar o acréscimo patrimonial decorrente da transferência de direitos desportivos como indenização, mediante a utilização do subterfúgio da imposição de elevada multa contratual; b) a tentativa de deslocamento da tributação da pessoa do atleta para a pessoa jurídica, mediante a transferência artificial de direito ainda inexistente (visto que a condição de "free agente" estava submetida a evento futuro e incerto, tendo em vista que os direitos federativos pertenciam ao clube); c) a ausência de anuênciam do titular do direito (Santos Futebol Clube) em relação ao dever de pagamento à N&N em caso de transferência decorrente de cessão de direitos federativos durante a vigência do contrato de trabalho, operação lesiva aos seus interesses (e dos demais titulares de direitos econômicos), visto que limitativa da possibilidade de negociação dos direitos federativos durante o vínculo laboral.

Não fossem esses elementos materiais suficientes para autorizar a reclassificação da natureza e titularidade do pagamento, a operação foi revista pelo próprio FC Barcelona.

Com efeito, o FC Barcelona, assim que submetido a procedimento fiscal no exterior (informações do fisco espanhol no id 62909511 a 62909538), "optou" por reconhecer a natureza remuneratória e a titularidade do atleta em relação à verba paga (40 milhões de euros), revendo o seu posicionamento anterior e recolhendo, a título de retenção na fonte, o valor dos impostos devidos pelo pagamento efetuado (id 24394389, p. 115 e seguintes).

Nesta medida, além de duvidoso no momento em que firmado, em razão das dúvidas lançadas pela fiscalização, a execução do contrato demonstra que os próprios intervenientes abandonaram a qualificação jurídica original, a fim de requalificar a natureza do pagamento efetuado, o que ensejou o recolhimento tributário na Espanha.

O fato do pré-acordo não ter gerado punições ao jogar no âmbito da FIFA é irrelevante para fins de reclassificação fiscal, visto que a compreensão da associação desportiva privada sobre a regularidade das transações em nada altera a realidade material em relação aos aspectos econômicos e tributários da operação.

Do mesmo modo, o fato da N&N ter se afirmado como pessoa jurídica, com estrutura empresarial consistente, também não permite desconsiderar a realidade material da operação concretizada em 2013.

Ademais, verifica-se que a União trouxe aos autos documentos obtidos junto ao fisco da Espanha, segundo os quais as autoridades estrangeiras também concluíram pela existência fraude fiscal (tradução no id 91282301, p. 16):



"O contrato e posterior pagamento foram feitos com a intenção de ocultar a operação real, realizada, com o consequente descumprimento da obrigação fiscal de retenção e pagamento correlato à Fazenda Pública espanhola deveria ter sido paga ao FUTBOL CLUB BARCELONA. Naquela época, o jogador Neymar Jr era residente no Brasil, de modo que os impostos correspondentes ao recebimento de sua renda, como não era residente na Espanha, deveriam ter sido retidos integralmente e pagos às autoridades fiscais".

Diante da utilização da empresa N&N, criada para mediar o recebimento do empréstimo e a ulterior transferência, a autoridade espanhola assim se posicionou (id 91282301, p. 18):

"O objetivo do uso de tais empresas era fazer parecer que os pagamentos eram devidos a operações comerciais com elas e, adicionalmente, fragmentar a remuneração real do jogador a fim de mantê-la oculta, sendo que tais entidades só atuavam como intermediárias nos pagamentos feitos pelo FÚTBOL CLUB BARCELONA em relação à remuneração de emprego correspondente ao jogador de futebol [...]."

Diante desse contexto, conclui-se que o valor de \$ 40 milhões de euros pagos à N&N correspondem a parte do pagamento disponibilizado ao atleta pela sua transferência ao FC Barcelona, tendo sido utilizada uma pessoa jurídica com o intuito de viabilizar as operações por seus agentes, sob o escudo da personalidade jurídica própria, de modo permitir a ocultação da existência e da titularidade do acréscimo patrimonial tributável.

Transcrevo a conclusão da autoridade fiscal brasileira (id 24394360, p. 198):

"Portanto, restou devidamente comprovado que os 40.000.000€ (quarenta milhões de euros) recebidos pela N&N foram pagos, na realidade, ao atleta Neymar Júnior, para dar preferência ao FCB na sua futura contratação, cujos valores estão sujeitos à tributação na pessoa física do atleta, nos termos do artigo 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88".

Nesta medida, pelas razões expostas, no entender deste juízo, não há vício na reclassificação do pagamento efetuado, tanto no aspecto objetivo (renda, em razão de constituir acréscimo patrimonial) como subjetivo (titularidade do atleta, em razão de sua disponibilidade jurídica sobre a parcela).

B - Possibilidade de compensação do valor de imposto retido na Espanha

No que tange à questão relacionada ao indeferimento do direito de compensação (Despacho Decisório EAC-1/SECAT/DRF/STS nº 47/17 – id 24394371, p. 465 e seguintes), é fato que a questão não foi objeto de discussão expressa no processo administrativo fiscal, visto que o julgado do CARF se limitou a admitir a compensação em relação aos tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas, consoante sustentado pela União em contestação (id 24394371, p. 475/476 e id 28242789, p. 13).



Em que pese não tenha avançado ao mérito da impetração, em razão da homologação da desistência, a questão foi analisada em sede de liminar nos autos do processo nº 5004946-96.2018.403.6104, que tramitou neste juízo.

Porém, a questão foi suscitada no momento da liquidação do julgado administrativo, como matéria a ser examinada para fins de apuração do valor devido, em razão da reclassificação do pagamento efetuado pelo FC Barcelona à N&N, não tendo sido acolhida pela Receita Federal.

Cabe, então, verificar o cabimento do pleito administrativo, apresentado quando da liquidação. Nesse aspecto, rechaço a alegação de que haveria usurpação do poder de tributar pelo Poder Judiciário, visto que se trata apenas de aferir a existência ou não de um direito subjetivo do contribuinte (o de compensação do tributo recolhido no exterior com o cobrado no país).

Ingressando no mérito da pretensão, reputo incorreta a postura da Administração de deixar de avaliar a presença dos requisitos para a compensação, no momento da liquidação do crédito fiscal.

Com efeito, a Convenção destinada a evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, concluída entre Brasil e Espanha ("Tratado Brasil-Espanha"), foi internalizada no sistema jurídico brasileiro através do processo de retificação que culminou na edição do Decreto Legislativo nº 62/1975, sendo posta em vigência por meio do Decreto nº 76/1976.

Trata-se de convenção de observância imperativa no país, à vista do que dispõem o artigo 5º, § 2º, da Constituição Federal e do artigo 98 do Código Tributário Nacional.

Da análise do texto do citado tratado, verifica-se que suas disposições se aplicam às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes, qualquer que seja o sistema usado para a sua exação (artigo 1), bem como, em relação aos impostos visados (artigo 2), o seguinte:

2. Consideram-se impostos sobre a renda aqueles que incidem sobre a totalidade da renda ou sobre parte da mesma, inclusive os impostos provenientes da alienação de bens móveis ou imóveis, os impostos sobre o montante dos salários pagos pela empresa (não se incluindo as cotas de Previdência Social), assim como os impostos sobre as mais-valias.

3. Os impostos atuais aos quais se aplica a presente Convenção são:

a) no Brasil:

-O Imposto de renda com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância (doravante referido como "imposto brasileiro");

b) na Espanha:

(i) o imposto geral sobre a renda das pessoas físicas;



(ii) o imposto geral sobre a renda de sociedades e demais entidades jurídicas, com inclusão do imposto especial de 4% estabelecido pelo artigo 104 da Lei nº 41/1964, de 11 de junho;

(iii) os seguintes impostos a conta: a contribuição territorial sobre a riqueza rural e pecuária, contribuição territorial, sobre a riqueza urbana, o imposto sobre os rendimentos do trabalho pessoal, o imposto sobre a renda do capital e o imposto sobre atividades e lucros comerciais e industriais;

(iv) no Sahara, os impostos sobre a renda (sobre os rendimentos do trabalho e do patrimônio) e sobre os lucros das empresas;

(v) o "canon" de superfície, o imposto sobre o produto bruto e o imposto especial sobre os lucros, regidos pela Lei nº 21/1974, de 27 de junho, sobre pesquisa e exploração de hidrocarbonetos;

(vi) os impostos de renda locais (doravante referidos como "imposto espanhol").

Denota-se do texto a expressa previsão quanto à sua aplicação, em ambos os Estados Contratantes, sobre o *imposto de renda das pessoas físicas*.

De passagem, vale ressaltar que a finalidade do acordo internacional é a de regular adequadamente, sob o ponto de vista do exercício de parcela da soberania dos estados nacionais, as consequências jurídicas de uma realidade cada vez mais comum no mundo contemporâneo, que consiste na geração e circulação extraterritorial de riqueza.

A União, por seu turno, sustenta em contestação que as disposições para evitar a dupla tributação são taxativas, de modo que só se aplicam para os rendimentos expressamente previstos na Convenção (lucros, dividendos, royalties, juros, ganhos de capital etc).

Alega o ente federal que, pelo fato do rendimento que se pretende compensar (multa por inadimplemento contratual) não estar expressamente mencionado no Acordo Brasil-Espanha, a *dupla tributação estaria manifestamente autorizada*, com amparo no citado artigo 22, afastando-se, por consequência, a aplicação do permissivo de dedução constante do artigo 23 do tratado.

Contudo, a este juízo não parece adequado que se requalifique a natureza do pagamento de multa indenizatória para rendimento oriundo de contrato de atleta profissional e ao mesmo tempo se exclua a aplicação do tratado que objetiva evitar a bitributação, visto que não se pode dar à mesma realidade duas qualificações jurídicas diversas.

Nesta medida, admitida a natureza remuneratória do pagamento efetuado pelo FC Barcelona e efetuada a reclassificação da titularidade do valor para o atleta, não se pode afastar a aplicação do tratado, no que concerne à possibilidade de eliminação da dupla tributação, nos termos em que previsto no acordo internacional, sob pena de seu descumprimento, com as graves consequências daí decorrentes.

No que concerne ao enquadramento do pagamento, não há controvérsia entre as partes em relação à subsunção do fato ao disposto no artigo 22 do tratado



(“rendimentos não expressamente mencionados”), que prevê a competência cumulativa do Brasil e da Espanha para o exercício da imposição tributária:

“Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante não expressamente mencionados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis em ambos os Estados Contratantes”.

De qualquer modo, independentemente da qualificação adotada, não deve ser afastado o disposto no item 1 de seu artigo 23 (Métodos para Eliminar a Dupla Tributação), segundo o qual:

“Quando um residente de um Estado Contratante receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no outro Estado Contratante, o primeiro Estado, ressalvado o disposto nos parágrafos 2, 3 e 4, permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos deste residente, um montante igual ao imposto sobre a renda pago no outro Estado Contratante”.

Deste modo, admitida a tributação em ambos os Estados Contratantes (art. 22 do Tratado), deve ser permitida a dedução do valor do imposto recolhido pago no exterior, que constitui direito subjetivo do contribuinte submetido à dupla imposição tributária.

No que tange à comprovação do recolhimento do imposto no exterior e da identidade do objeto de incidência, foi carreada aos autos a seguinte documentação: i) Contrato de empréstimo, com tradução juramentada, firmado entre FC Barcelona, N&N Consultoria, no valor de 10 milhões de euros (valor posteriormente reclassificado para a pessoa física de Neymar Jr.), com cláusula de amortização do valor disponibilizado na hipótese de quebra de contrato de preferência, com previsão de compensação automática, sem necessidade de formalizações de documentos adicionais específicos (id 24394377 – p. 09/18); ii) Contrato de Câmbio nº 117746305, registrado na data de 24/10/2013 pelo Banco Santander (Brasil) S/A em favor da N&N Consultoria (valor posteriormente reclassificado para a pessoa física de Neymar Jr.), que demonstra o pagamento por parte do Barcelona do valor de 25 milhões de euros (id 24394389 – p. 108/111); e iii) Contrato de Câmbio nº 119907308, registrado em 04/02/2014 pelo Banco Santander (Brasil) S/A em favor da N&N Consultoria, que demonstra o pagamento por parte do Barcelona do valor de 5 milhões de Euros (id 24394389 – p. 113).

Nesse sentido, verificou-se, no que tange ao montante que os autores pretendem ver compensado, que o valor corresponde ao imposto recolhido na Espanha em relação à conversão do empréstimo no valor de 10 milhões de euros (junho/2013) e à parcela de 25 milhões de euros paga à N&N Consultoria em 16/09/2013, constando dos autos elementos documentais que demonstram que tais recolhimentos foram devidamente informados pelo FC Barcelona através de petição apresentada em 24/02/2014 (id 24394389 – p. 115/134), acompanhada dos seguintes formulários modelo 216 – imposto sobre a renda de não residentes – retenções e ingressos aos cofres públicos e modelo 296 – certificado de declaração anual de não residente, em nome de Neymar Júnior (id 24394395 – p. 20/40).



Consta ainda dos autos “Certificado de La Declaracion Anual 296”, emitido pela Agência Tributária espanhola, em 11/12/2017, na linha do quanto informado pelo FC Barcelona em fevereiro de 2014, atestando a apresentação pelo clube da declaração modelo 296 (imposto de renda de não residentes), em relação aos rendimentos auferidos por Neymar Júnior relativos ao ano de 2013, bem como o montante de impostos recolhidos em nome do atleta em tal ano (ids 24394389 – p. 137/141 e 24394395 – p. 02/18).

A União entendeu não comprovada a identidade de objeto (id 28242789, p. 16), tendo em vista que não houve demonstração de que a tributação atingiu a mesma riqueza.

No momento da prolação do provimento de urgência, a documentação foi considerada suficiente para demonstração da *relevância* do direito à compensação.

Para esclarecer a dúvida, a União realizou diligências junto ao fisco espanhol, sendo que a documentação correspondente foi acostada aos autos.

Diante da informação da administração espanhola, tornou-se incontroverso que houve recolhimento do imposto na Espanha, sendo que a própria União apontou que *o ato de tributação foi "efetuado sobre o mesmo rendimento pago pelo Futbol Club Barcelona*, o qual também está sendo exigido de Neymar Júnior no Auto de Infração do processo administrativo fiscal nº 15983.720065/2015-11" (id 62909546, p. 1).

Portanto, a comprovação do pagamento, da titularidade e do fato gerador correspondente trata-se de questão superada pela documentação acostada aos autos durante a instrução.

Em relação aos óbices ulteriores apontados pela União, reputo que as alegações não são idôneas para impedir o exercício do direito à compensação pelo atleta.

Em primeiro lugar, a comprovação de eventual óbice ao exercício do direito à compensação para evitar a tributação seria da União, à vista do disposto no artigo 373, inciso II, do CPC, consonte fixado nos autos (id 187103852).

Além disso, em relação a esse aspecto, poderia a União diligenciar junto ao fisco espanhol para obter a informação (art. 26 do Tratado) ou determinar que o contribuinte apresentasse certidão com esse teor, em acréscimo ao parecer acostado aos autos, de modo a esclarecer qualquer dúvida sobre a inexistência de restituição ou compensação *no exterior*.

No mais, admitida a compensação, a apuração do montante compensável deve ser deferida para o momento da liquidação deste julgado, oportunidade em que a administração poderá demonstrar a necessidade de glosar eventual valor restituído pelo fisco espanhol ao contribuinte.

Por fim, reputo que a negativa de compensação não pode se fundamentar em ato normativo infralegal, forma jurídica inidônea para restringir o exercício de



direitos subjetivos (artigos 5º, inciso II e 150, inciso I da Constituição), especialmente no caso em exame, em virtude da natureza constitucional do direito perseguido, que decorre de previsão em tratado internacional (art. 5º, § 2º e § 3º, da Constituição), através do qual o país limitou o seu poder de tributar.

Nesta medida, a regulação prevista na IN/RFB nº 208/2002 deve ser interpretada como procedimento formal genérico, de cunho meramente operacional, a ser utilizado pelos contribuintes, mas não como óbice material ao reconhecimento do direito à compensação.

No caso, em que pese o imposto de renda retido na fonte pelo Barcelona ter sido efetuado em 2014, ano posterior *ao do recebimento do rendimento pago, o aspecto primordial é o da tributação do mesmo fato gerador (rendimento), independentemente do ano-calendário em que tenha sido promovido o pagamento.*

Vale ressaltar, como já destacado anteriormente, que os intervenientes na operação entenderam por bem inicialmente qualificar o pagamento como de natureza indenizatória, tendo em vista sua origem em multa contratual, que teria preestabelecido o valor como devido a título de perdas e danos, de titularidade da pessoa jurídica N&N.

Independentemente da requalificação feita posteriormente, como a seguir exposto, não se poderia exigir do contribuinte que adotasse posturas contraditórias, sob a ameaça de perda do exercício de direitos, sem que haja norma legal prevendo essa consequência.

Deste modo, no plano do enquadramento jurídico do fato, no início de 2014, em razão de procedimento iniciado pelo fisco espanhol, o FC Barcelona requalificou a natureza da verba, para admitir sua natureza remuneratória e a titularidade do atleta. Em decorrência, promoveu o recolhimento do imposto devido pelo atleta, a título de retenção na fonte.

No Brasil, apenas em 2015 houve início do procedimento fiscal, que culminou com o lançamento tributário, que qualificou o pagamento como rendimento do atleta, o que nunca foi por ele admitido, nem pelos demais coautores.

Portanto, no entender deste juízo, com a reclassificação do pagamento, de ofício ou por iniciativa do clube interveniente no exterior (recolhimento do tributo retido), surgiu para o contribuinte o direito subjetivo de promover a compensação, a fim de evitar a dupla tributação do acréscimo patrimonial, consoante admitido pelo artigo 23 do Tratado.

Ademais, o próprio § 7º do art. 16 da IN nº 208/02 admite expressamente a compensação “*se o pagamento do imposto de que trata o §1º ocorrer em ano-calendário posterior ao do recebimento*”. Para tanto, segundo o dispositivo, “*a pessoa física pode compensá-lo com o imposto relativo ao carnê-leão do mês de seu efetivo pagamento e com o apurado na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário do pagamento do imposto, observado o limite de compensação de que trata o §6º relativamente à Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário do recebimento do rendimento*”.



Verifica-se, portanto, que a própria instrução normativa permite que, se o pagamento do imposto de renda em país com o qual o Brasil tenha firmado tratado ocorrer em ano-calendário posterior ao do recebimento, a pessoa física possa compensá-lo com o imposto relativo ao carnê-leão do mês do efetivo pagamento e *com o apurado na DAA do ano-calendário do pagamento do imposto, observado o limite indicado.*

Assim, constatada a tributação da realidade material no exterior, reputo que deve ser reconhecido o direito à dedução do valor do tributo pago pelo atleta na Espanha, em relação aos rendimentos auferidos no ano-calendário de 2013 (35 milhões de euros), reclassificados pelo fisco brasileiro em 2015, *para fins de apuração do valor do tributo devido no país.*

C) Direito de imagem. Natureza remuneratória e não salarial. Rejeição da reclassificação subjetiva.

Em que pesem as dúvidas lançadas pela fiscalização, no entender deste juízo, assiste razão aos autores quanto à natureza não salarial da remuneração percebida a título de cessão de direitos de imagem, consoante firmado em precedentes anteriores deste juízo, cujo entendimento ora é reproduzido, com as devidas adaptações ao caso concreto.

Com efeito, os direitos trabalhistas do atleta profissional são regidos pela CLT em concomitância com a Lei nº 9.615/98 (art. 28 da Lei Pelé), de maneira que a atividade de atleta profissional, em todas as modalidades desportivas, é caracterizada pela remuneração pactuada em contrato formal de trabalho firmado com entidade de prática desportiva, o qual, consequentemente, deverá se submeter a todas as regras da legislação trabalhista.

Contudo, os rendimentos decorrentes do desempenho da atividade de atleta profissional possuem peculiaridades em relação aos dos trabalhadores em geral, dentre elas a percepção de valores a título de direito de arena e de direito de imagem, previstos, respectivamente, nos artigos 42, § 1º e 87-A, ambos da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé):

Art. 42. Pertence às entidades de prática desportiva o direito de arena, consistente na prerrogativa exclusiva de negociar, autorizar ou proibir a captação, a fixação, a emissão, a transmissão, a retransmissão ou a reprodução de imagens, por qualquer meio ou processo, de espetáculo desportivo de que participem. (Redação dada pela Lei nº 12.395, de 2011).

§ 1º Salvo convenção coletiva de trabalho em contrário, 5% (cinco por cento) da receita proveniente da exploração de direitos desportivos audiovisuais serão repassados aos sindicatos de atletas profissionais, e estes distribuirão, em partes iguais, aos atletas profissionais participantes do espetáculo, como parcela de natureza civil. (Redação dada pela Lei nº 12.395, de 2011).

...



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)

Não raro, tem-se realizado confusões e dispensado aos dois institutos o mesmo tratamento jurídico, sendo estes analisados como obrigações contratuais análogas, acessórias aos contratos de trabalho, geradoras dos mesmos direitos e obrigações.

Porém, ainda que possuam como fato gerador a veiculação da imagem do atleta, em termos jurídicos, os institutos são significativamente distintos.

O direito de arena decorre da veiculação da imagem dos atletas profissionais enquanto figuras participantes dos espetáculos esportivos nos meios de comunicação em geral, o que lhes garante a percepção de um percentual do montante relativo aos 5% (cinco por cento), salvo convenção coletiva de trabalho em contrário, advindos da quantia paga pelos veículos de comunicação aos clubes em razão da exploração dos direitos desportivos audiovisuais (transmissão dos espetáculos esportivos).

Tal quantia é repassada pelos clubes aos sindicatos de atletas profissionais que, por sua vez, distribuem, em partes iguais, aos atletas profissionais participantes do espetáculo.

Coisa completamente diversa ocorre com o direito de imagem.

O direito de imagem tem assento constitucional (artigo 5º, inciso XVIII, alínea “a”, da Constituição Federal e 20 do Código Civil), tratando-se de *direito individual do atleta* pela exposição da sua imagem de maneira pessoal, dissociada da imagem do espetáculo.

Para fazer uso da imagem do atleta, o clube-empregador necessita obter autorização expressa do atleta (licença, cessão de uso ou contrato de exploração de imagem).

Cumpre ressaltar que o direito à imagem se reveste de todas as características comuns aos demais direitos da personalidade, destacando-se dos direitos da mesma natureza pelo aspecto da disponibilidade econômica, sendo usual o “uso de imagem humana e publicidade, para efeito de divulgação de entidades, produtos ou de serviços postos à disposição do público consumidor” (in “Os direitos da personalidade”, 6ª ed., rev. e at. p. Eduardo C. B. Bittar, São Paulo: Forense Editora, 2003, p. 94).



Essa função permite ao titular do direito à imagem extrair proveito econômico do uso de sua imagem ou de seus componentes através de contratos, cuja interpretação deve ser estrita, permanecendo com o titular os aspectos não estipulados no ajuste (ob. cit., p. 95).

Assim, enquanto um é pago pelo clube, pela comercialização da imagem do atleta, para a divulgação da sua marca (direito de imagem), o outro é pago por terceiro, independentemente da utilização individual da imagem de cada atleta, e sim, pela divulgação deste como parte integrante do espetáculo desportivo, sendo o empregador, neste caso, um mero intermediário (direito de arena).

Nesse passo, o fato do direito de arena ser pago por terceiro, e não pelo clube-empregador, não descaracteriza sua natureza remuneratória, a exemplo do que se dá, analogicamente, às gorjetas (RR 1049/2002-093-15-00 - Rel. Min. Rosa Maria Weber - DJ – 22/05/2009).

Por outro lado, os valores percebidos pelo atleta profissional a título direito de imagem não se confundem com a contraprestação pecuniária que lhe é devida na condição de empregado (salário).

Dessa forma, tais quantias não possuem natureza salarial, de maneira que sobre elas não devem incidir obrigações trabalhistas como FGTS, férias, 13º salário etc.

É certo, porém, que o Direito do Trabalho se submete ao princípio da primazia da realidade, de modo que se admite, excepcionalmente, a qualificação como natureza salarial se e quando ficar demonstrado o intuito de se “mascarar” o pagamento de salário.

Todavia, para tanto, deve ser revelada a existência de efetivo desvirtuamento da finalidade do contrato civil, o que, uma vez não comprovado, faz prevalecer a natureza civil do quanto ajustado livremente entre as partes, na forma do artigo 87-A da Lei 9.615/98. Nesse sentido (TST, RR nº 82300-63.2008.5.04.0402, Relator Ministro: Guilherme Augusto Caputo Bastos, 2ª Turma, Data de Publicação: DEJT 03/04/2012).

Por outro lado, a legislação admite a exploração da imagem por intermédio de pessoa jurídica, consoante previsto no artigo 129 da Lei nº 11.196/95:

"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".

De outro lado, o STF teve oportunidade de examinar a constitucionalidade do supracitado dispositivo, oportunidade em que reputou hígido seu conteúdo, *sem prejuízo da possibilidade de verificação pelo Estado das hipóteses de abuso ou de fraude*. A propósito, transcrevo trecho do voto da E. Relatora:



"10. A norma do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 harmoniza-se com as diretrizes constitucionais, especialmente com o inc. IV do art. 1º da Constituição da República, pelo qual estabeleceu a liberdade de iniciativa situando-a como fundamento da República Federativa do Brasil. Dessa liberdade econômica emanam a garantia de livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão e o livre exercício de qualquer atividade econômica, consagrados respectivamente no inc. XIII do art. 5º e no parágrafo único do art. 170 da Constituição da República.

11. A valorização do trabalho humano e a livre iniciativa conjugam-se para fundamentar a ordem econômica e dirigem-se a atingir os objetivos fundamentais descritos no art. 3º da Constituição da República, pelo que são elementos indissociáveis para a compreensão e o desate da presente controvérsia jurídica.

Embora o art. 129 da Lei n. 11.196/2005 apenas se refira expressamente implicações fiscais e previdenciárias decorrentes da prestação de serviços intelectuais, incluídas as de natureza científica, artística ou cultural, por pessoa jurídica, não podem ser negada validade no direito de eventuais repercussões secundárias, a determinar os termos e os efeitos de relação jurídica estabelecida entre a tomadora do serviço e a pessoa que desenvolve as atividades em seu benefício.

A complementariedade entre os valores sociais do trabalho e a livre iniciativa é tema recorrente nos julgamentos deste Supremo Tribunal, que, atento ao sistema constitucional e às transformações das relações de trabalho, não tem se esquivado do exame aprofundado do tema. A ênfase dada a esses vetores constitucionais pode ser exemplificada no julgamento do Recurso Extraordinário n. 958.252 (Tema 725 da repercussão geral) e da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 324.

[...]

13. Sob essa mesma perspectiva de densificação da liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho, há de se concluir que a norma objeto desta ação não apresenta vício de inconstitucionalidade. Compatibiliza-se a norma com a normatividade constitucional que abriga a liberdade de iniciativa como fundamento da República.

14. Tanto não induz, entretanto, a que a opção pela contratação de contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais descrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005 não se sujeite à avaliação de legalidade e regularidade pela Administração ou pelo Poder Judiciário quando acionado, por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos"

(ADC 66, Pleno, Rel. Min. Carmen Lúcia, DJE 19/03/2021, maioria).

Portanto, há que se ter como juridicamente lícita a disponibilidade do direito de imagem por parte de atleta profissional, *a título gratuito ou oneroso, bem como sua exploração por meio de pessoa jurídica*, inclusive gerida por seu agente (no caso, pais do atleta), não se confundindo com a relação laboral.

Diante de eventuais abusos, caberá ao poder público examinar o preenchimento dos requisitos previstos no artigo 50 do Código Civil, a fim de *desconsiderar a personalidade jurídica* ou demonstrar o intuito fraudulento da forma jurídica utilizada na operação.



Não se pode, porém, coibir forma legalmente admitida no ordenamento jurídico, sob pena de negativa de aplicação de lei vigente e descumprimento do julgado do Supremo Tribunal Federal, que reputou constitucional o dispositivo.

Em que pese a ausência de natureza salarial da receita, é inegável, todavia, sua natureza de renda, visto que se trata de acréscimo patrimonial (portanto, tributável, observada a titularidade do direito no momento da concretização do fato gerador).

No caso em questão, consoante acima exposto, a fiscalização entendeu que a transferência de direito de imagem de atleta ao próprio clube ao qual está vinculado o esportista qualifica o valor pago como salário (id 24394365, p. 65 e seguintes), bem como que não seria cabível a exploração de direito de imagem por meio de pessoa jurídica (id 24394365, p. 24).

Em relação ao primeiro aspecto, considerada a legislação vigente ao tempo da formalização dos contratos, *não é cabível presumir* que o valor pago a título de direito de imagem corresponde à salário, ainda que esteja vinculado à relação jurídica conexa de natureza laboral e considerada a proporção concreta pactuada, visto que o direito de imagem possui autonomia, de modo que há liberdade de disposição entre as partes para exploração, *observados os limites previstos em lei*.

Portanto, eventual vício no contrato deve ser provado e não presumido.

De outro lado, há autorização legal para exploração de direito de imagem por pessoa jurídica (id 24394395, p. 70 e seguintes; id 24394398, p. 2 e seguintes), inclusive para formalização de atos de disposição, gratuitos ou onerosos, aplicando-se o princípio central no âmbito privado que é o da autonomia da vontade.

A desconsideração do contrato de cessão de direito de exploração de uso de imagem formalmente hígido deve ser respaldada em elementos concretos e extrínsecos ao instrumento, isto é, em circunstâncias materiais que venham a demonstrar a existência de utilização ardilosa do contrato, capaz de comprovar o desvio de finalidade, a confusão patrimonial e o abuso de personalidade jurídica (art. 50 do Código Civil).

No caso, houve comprovação da cessão da exploração do direito de imagem do autor, transferida à Neymar Sports, desde muito cedo.

Ainda que a fiscalização coloque em dúvida o teor dos documentos, o fato é que houve a demonstração da formalização dos contratos, que contaram com a anuência do atleta e a expressa menção de que a exploração dos direitos de imagem seria realizada pela Neymar Sport, na condição de cedente.

Portanto, ainda que discutível sob diversos ângulos, como aponta a fiscalização e a PFN em contestação, a operação restou comprovada, ao menos até o pagamento dos valores referentes ao uso da imagem do atleta.

No mais, não há prova de destinação posterior dos recursos arrecadados pela pessoa jurídica ao atleta, seu agente ou a familiares.



Como se vê, a autuação em questão encontra-se fundamentada em suposta fraude, consubstanciada na cessão de uso de imagem para fins de redução da alíquota do imposto de renda devida pelo atleta, mas sem fortes elementos indicatórios que os inerentes à formalização contratual.

Assim, apurou a fiscalização significativa disparidade de valores a maior a título de direito de imagem, razão pela qual concluiu que a cessão de imagem contratada junto ao clube de futebol fiscalizado possuía vinculação direta com seu contrato de trabalho, ou seja, que todos os contratos de licença de uso de imagem pactuados tinham caráter simulatório, com o único intuito de “mascarar” sua remuneração e burlar o fisco, o que acarretou na lavratura de auto de infração sob o fundamento de ocorrência de elisão fiscal.

Nesse sentido, transcrevo trecho do auto de infração (id 24394365, p. 79):

“Portanto, não há dúvida de que os rendimentos auferidos pela empresa Neymar Sport representam remuneração indireta do jogador (pagamento de salário de forma indireta), devendo compor a base de cálculo dos rendimentos tributáveis do atleta. Ou seja, a tributação deveria ter incidido sobre a pessoa física do atleta, aquele que teve relação direta e pessoal com o fato gerador, pois, conforme demonstrado, a Neymar Sport é uma interpresa pessoa, utilizada apenas para reduzir indevidamente a tributação sobre os rendimentos auferidos pelo atleta.”

Com a mesma compreensão, concluiu 20ª Turma de Julgamento, ao analisar a impugnação apresentada em sede administrativa, consoante acordão assim emitido, em relação ao aspecto ora examinado (id 24394370, p. 44):

“DIREITO DE IMAGEM.

O direito à própria imagem não pode ser objeto de alienação ou mesmo de transferência, por ser um direito personalíssimo e vinculado à própria pessoa, ainda que sua utilização, por meio de licença de uso seja possível.

O titular pode autorizar ou licenciar a exploração do uso do direito e não ceder o próprio direito em si. Não pode transferir a titularidade do direito a uma pessoa jurídica, com quem não tem qualquer vínculo, para que ela, como nova titular desse direito, autorize a exploração do seu uso.

O contrato de cessão do próprio direito de imagem para terceiro (diferente do contrato de cessão do uso do direito), para que ele o explore (como se fosse o novo titular desse direito), não pode ser oposto ao Fisco, mormente se não foi objeto de registro público e se constatada fraude, simulação.

JOGADOR DE FUTEBOL. CONTRATO DE EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM CELEBRADO COM O CLUBE. FRAUDE.

Conquanto o direito de imagem goze de natureza tipicamente civil, há de ser reconhecida a sua natureza salarial, quando, no caso concreto, a parcela é ajustada em valor que supera o salário nominal do empregado e a entidade desportiva não consegue comprovar a efetiva exploração da imagem contratada com o jogador. Verificada a desproporcionalidade entre o valor ajustado e o salário do atleta e não sendo possível a comprovação pelo clube da devida exploração da imagem contratada - o que é o objeto central do contrato de licença de uso de imagem - resta evidenciada a fraude na contratação do atleta, artifício usado para evitar o



pagamento integral dos tributos devidos, inclusive com a utilização de interpôsta empresa prestadora de serviços”.

No CARF, foi admitida a possibilidade de cessão ou exploração do uso de imagem de atleta profissional por terceiro, mediante pessoa jurídica cedente, porém, em relação ao clube de futebol ao qual estava vinculado (Santos FC), entendeu a 4^a Câmara que a parcela possuiria natureza salarial, visto que *não houve comprovação da efetiva exploração e se tratavam de valores desproporcionais* (id 24394371, p. 11):

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. 87-A 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 interpôsta”.

Contudo, verifico que os critérios utilizados pela fiscalização, *por si só*, não se mostram suficientes para o reconhecimento do caráter simulatório ou salarial dos mencionados contratos de licença de uso de imagem.

Com efeito, consoante já pontuou este juízo em outras oportunidades, a questão inerente à utilização de ações de *marketing* em decorrência do efetivo potencial de imagem de cada atleta ou profissional ligado ao esporte, como gerador de receita para o clube, é deveras complexa, demandando análise ampla, que envolve também a ponderação de critérios jurídicos, econômicos, artísticos e contábeis.

Cumpre às agremiações esportivas, através de seus departamentos de *marketing*, a promoção dos estudos necessários para a aferição dos prováveis reflexos financeiros que cada atleta ou treinador profissional pode trazer ao clube em razão da vinculação de sua imagem, individualmente considerada.

Vale ressaltar que a vinculação da imagem do atleta ao clube, permite sua exploração por diversas formas geradoras de receita, que no fundo viabilizam a manutenção da associação desportiva, especialmente em relação à vinculação de atletas de alto rendimento.

É fato que as quantias pagas aos profissionais do esporte a título de direito de imagem devem, sempre que possível, espelhar seu efetivo potencial, enquanto figura pública no meio esportivo, de atração da atenção do público interessado e, por consequência, possibilitar a exploração de sua imagem em meios de comunicação como televisão, rádio e internet, em periódicos, ou até mesmo em atividades de



entretenimento, a fim de que a agremiação mantenha prestígio e visibilidade na mídia em geral, atraindo, por consequência, relevantes patrocínios, sócios ou mobilização de simpatizantes.

Não se pode perder de vista, todavia, que a sociedade contemporânea está lastreada em grande medida na *exploração econômica do espetáculo*, do qual a prática esportiva profissional de futebol é um dos maiores exemplos, dada sua repercussão social no mundo da competição e do entretenimento, especialmente no país.

Nessa medida, não se revela absurdo que o *quantum* pago a título de direito de imagem pudesse apresentar discrepância em relação aos salários registrados nos contratos de trabalho, inclusive considerada a especificidade do vitorioso momento vivenciado pelo clube, nas primeiras décadas do século XXI, bem como a carreira meteórica do atleta, geradora de admiração e afeto, tanto no Brasil quanto no exterior, em virtude de suas precoces e notáveis habilidades.

Essa nova configuração do quadro esportivo (e artístico) em nível mundial não pode ser abstraída pelo Estado, sob pena de regressão do ambiente de profissionalização no país, iniciado com a promulgação da Lei Pelé.

Nesta medida, encontra-se plenamente justificada a criação de pessoa jurídica para exploração da imagem do atleta, em razão do potencial econômico dela decorrente. A atuação exclusiva da pessoa jurídica em torno do atleta e a formação de uma atuação empresarial justifica-se por si só, em razão da especificidade concreta de sua evolução como profissional desportivo, com perspectiva de atuação internacional.

Não se ignora a limitação de percentual advinda da inclusão do parágrafo único ao artigo 87-A da Lei Pelé, promovido pela Lei nº 13.155/2015.

Todavia, o advento dessa limitação não faz pressupor, necessariamente, a ocorrência de fraude e/ou simulação nos pactos firmados anteriormente à sua vigência, visto que até então não havia limitação legal expressa.

Portanto, não se mostra tecnicamente adequada a formação de plena convicção por parte da fiscalização, à míngua de outros relevantes elementos de prova, em parâmetros como a discrepancia entre os valores pagos a título de direito de imagem e salário registrado em carteira ou mesmo o caráter regular e contínuo dos pagamentos oriundos de direito de imagem, ao argumento de que caracterizaria regularidade típica das verbas salariais.

Registre-se que mesmo a coincidência dos prazos de duração dos contratos de trabalho e de licença de uso de imagem não se revela parâmetro seguro para a aferição de vícios, haja vista a possibilidade da extensão da cessão de direito de imagem até mesmo para momento posterior ao término do contrato de trabalho, sendo que essa extensão pode ser não conveniente para as partes, dado o envolvimento do interesse de outros intervenientes.



Nesse passo, não há análise no âmbito da ação fiscal de elementos relacionados a pagamentos (diretos ou indiretos) ao autor de quantias decorrentes da arrecadação pelo uso da imagem, limitando-se a pressupor a condição fraudulenta de todas das avenças ou o caráter salarial dessa verba.

É claro que o fisco pode e deve coibir fraudes.

Não reputo correto, porém, que se faça por meio de presunções, desacompanhadas de averiguações materiais, que possam confirmar de modo inconteste a existência de vício a macular o negócio jurídico.

No aspecto, considerada a legislação vigente ao tempo da execução contratual, reputo deva ser reconhecida a nulidade da reclassificação subjetiva dos pagamentos e a imposição de tributação sobre a pessoa física em relação aos pagamentos vertidos pelo Santos Futebol Clube a título de exploração da imagem do atleta.

D) Erro na quantificação do crédito tributário em relação à pagamentos pelo Santos à NR Sport a título de exploração do direito de imagem

À vista da fundamentação contida no item acima, está prejudicada a discussão relativa à extensão dos pagamentos a serem abrangidos pelo lançamento tributário, tendo em vista que o CARF reputou incorreta a reclassificação em relação aos contratos com terceiros e este juízo adjudicou o mesmo entendimento em relação à remuneração paga pelo Santos à NR Sport.

Logo, mostra-se irrelevante a pretensão de segregação das bases de cálculo, para fins de ulterior liquidação do presente julgado.

E. Cumulação de multa isolada e multa qualificada. Impossibilidade. Consunção. Exclusão da multa isolada

No que tange à questão atinente à cumulação das multas de ofício e isolada, anoto inicialmente que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF já se posicionou favoravelmente à tese autoral, tal como dispunha a Súmula CARF nº 105:

"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".

Evidentemente, referido entendimento visava evitar a incidência de dupla penalização na mesma esfera pelo mesmo fato (“*bis in idem*”).



Tal entendimento restou modificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, sob o fundamento de que a citada súmula (do CARF) se referia à redação anterior do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que determinava a mesma base de cálculo para multa isolada e de ofício, qual seja, a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

Restou ainda fundamentado que, com o advento da Lei nº 11.488/2007, foram criados incisos com previsões legais separadas para a multa isolada, que passou a ter como base de cálculo o valor de pagamento mensal (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96), e para a multa de ofício, que continuou a incidir sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição (art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96).

Este, inclusive, é o entendimento sustentado pela União para defender a imputação cumulada de multas no auto de infração impugnado.

Contudo, inobstante a modificação de entendimento na seara administrativa, reputo que a interpretação fazendária não é a melhor, visto que pautada na compreensão literal e isolada da legislação.

Com efeito, tratando-se do mesmo tributo (imposto de renda), a aplicação de duas sanções para coibir comportamento do contribuinte configura medida excessiva, visto que desconsidera que se trata de ofensa ao mesmo bem jurídico (higidez fiscal) por comportamentos do contribuinte em relação ao mesmo fato gerador, considerado em sua integralidade, devendo ser afastado o conflito aparente entre as duas normas sancionadoras.

Aliás, é o que dispõe o artigo 22, § 3º da LINDB, segundo o qual “as sanções aplicadas ao agente serão levadas em conta na dosimetria das demais sanções de mesma natureza e relativas ao mesmo fato”. Referido vedor interpretativo, ora positivado, não deve ser desconsiderado.

Nesta medida, no entender deste juízo, quando o comportamento do contribuinte, observado de forma fragmentada, em relação ao recolhimento de um determinado tributo, for passível de tipificação em mais de uma infração, deve-se privilegiar a imposição da penalidade mais severa, que absorve a infração de menor potencial ofensivo (princípio da consunção), seja ela preparatória ou consumação da infração mais gravosa.

No caso, a ausência de antecipação mensal do valor devido a título de imposto de renda constitui medida preparatória em relação à falta de pagamento do tributo devido ao final da apuração, de modo que a multa isolada se considera absorvida pela multa de ofício.

Nesse sentido, há recentes precedentes jurisprudenciais, na linha do entendimento firmado pela Segunda Turma do E. Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.496.354/PR, relator Min. Humberto Martins, j. em 17/3/2015; AgRg no REsp 1.499.389/PB, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. em 17/9/2015), no sentido de que a infração que se pretende repreender com a exigência da multa isolada, qual seja, ausência de recolhimento mensal do IRPJ por estimativa, é completamente abrangida



por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor do tributo, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta, por se tratar de comportamento acessório absorvido com o reconhecimento da infração principal, de maior gravidade:

"ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. REMESSA NECESSÁRIA. MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. CUMULAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SENTENÇA MANTIDA.

- *Mandado de segurança de segurança impetrado com o objetivo de suspender a exigibilidade do crédito tributário (parcela remanescente do Processo Administrativo nº 16327.720505/2012-93 referente às multas isoladas mantidas – IRPJ/CSLL ano calendário 2010).*

- *A impetrante a impossibilidade de aplicação de multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, bem como que não é razoável e proporcional de sanção de 50% pela suposta ausência de recolhimento, razão pela qual deve ser afastado o crédito tributário em discussão, referente as multas isoladas mantidas – IRPJ/CSLL ano calendário 2010).*

- *Dupla penalidade (multas isolada e de ofício) sobre o mesmo fato não pode ser admitida. (Precedentes).*

- *Nos termos da legislação de regência da matéria e da jurisprudência citada, não merece reparos a sentença.*

- *Remessa necessária desprovida".*

(RemNecCiv 5007593-42.2019.4.03.6100, Rel. Des. Fed. ANDRÉ NABARRETE NETO, 4ª Turma, j. 24/10/2022)

Portanto, deve ser excluída a incidência cumulada da multa isolada com a multa de ofício, prevalecendo a de maior amplitude.

Multa de ofício qualificada. Embargo à fiscalização. Cabimento

A aplicação da multa de ofício qualificada encontra-se assim motivada no auto de infração:

"Ou seja, essas pessoas jurídicas interpostas foram utilizadas para modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal de modo a reduzir o montante do imposto devido.

Também confeccionaram vários contratos simulados, utilizados para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

E, por fim, restou comprovado que todos os integrantes do Grupo Neymar agiram em conluio. Assim sendo, o lançamento será efetuado com multa de 150%".

A previsão de aplicação de multa de ofício está contida no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que possui a seguinte redação:



Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

§ 1º - O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.

As hipóteses previstas no artigo nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 referem-se aos casos de sonegação, fraude ou conluio em matéria fiscal:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Considerando as conclusões alcançadas pela fiscalização e acolhidas acima (item "A") em relação à percepção do valor de 40 milhões de euros pagos pelo FC Barcelona, o comportamento dos autores permite qualificar a conduta praticada, visto que houve ajuste, livre e consciente, entre as pessoas envolvidas, colidente com a boa-fé objetiva, com vistas a qualificar um acréscimo patrimonial como indenização, por meio da utilização de multa contratual, com vistas a evitar a imposição fiscal e a responsabilização tributária do atleta.

Nesta medida, não vislumbro ilegalidade na cobrança da multa de ofício qualificada, no caso concreto, em relação ao tributo remanescente.

Ressalto que não há natureza confiscatória na aplicação da sanção em patamar percentual elevado, diante da natureza dissuasória da imposição, a fim de desencorajar comportamentos que busquem embaraçar a fiscalização e a identificação de riqueza passível de tributação.

A propósito, transcrevo ementa de acórdão proferido pelo E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

"AGRAVO. TRIBUTÁRIO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. ARTIGO 44, I, DA LEI 9.430/1996. RECURSO IMPROVIDO.



Com efeito, a lei que rege a matéria (9.430/96, art. 44) estabelece a aplicação da multa de 75% sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, percentual esse que deve ser duplicado nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da lei nº 4.502/1964 (sonegação, fraude ou conluio), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A multa constitui sanção administrativa pelo embaraço à fiscalização, objetivando desestimular tais condutas. Com esta natureza, diversa da de tributo, pode ser instituída em percentual elevado, não se aplicando a ela o princípio do não-confisco.

Não há vício na qualificação da multa de ofício em razão de declaração apresentada com falsidade, sendo esse o caso, tampouco em confisco em multa que tem por fim prevenir e reprimir infração que configura, em tese, crime.

Não é dado ao Poder Judiciário, sem que tenha sido declarada a inconstitucionalidade do artigo 44, I, da Lei nº 9430/96, "criar", como se legislador positivo fosse, uma nova regra de modo a diminuir percentual de multa fiscal ao arreio do comando judicial que orienta a fixação em patamar que a parte entende como elevado. Se a multa é tida como "confiscatória", cabe a declaração de sua inconstitucionalidade; o que não pode haver é órgão fracionário de tribunal se substituir ao legislador para eleger um percentual que entende mais razoável".

(ApCiv 5000580-12.2021.4.03.6103, Rel. Des. Fed. JOHONSOM DI SALVO, 6ª Turma, j. 11/03/2022)

Por fim, a alegação de que havia narrativa mais vantajosa (ou menos onerosa), do ponto de vista econômico e tributário, não afasta a aplicação da sanção agravada, tendo em vista que a autoridade fiscal deve se ater à realidade jurídica e econômica que lhe foi apresentada e o comportamento efetivamente realizado pelo contribuinte.

DISPOSITIVO:

Em face de todo o exposto, nos termos do artigo 487, inciso I, do Código de Processo Civil, resolvo o mérito do processo e **JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE O PEDIDO**, a fim de: a) invalidar em parte do lançamento tributário objeto da presente demanda para: a.1) excluir da base de cálculo os pagamentos recebidos pelas corréas a título de remuneração pela exploração de imagem do atleta; a.2) afastar a aplicação da multa isolada; e b) reconhecer o direito à compensação do valor do imposto efetivamente recolhido no exterior na apuração do imposto de renda devido no Brasil (excluído eventual resarcimento ou compensação ocorrido no exterior, a ser demonstrado pela administração tributária), em razão do recebimento de \$ 35 milhões de euros no ano de 2013, decorrente do contrato de transferência de direitos federativos do Santos Futebol Clube para o FC Barcelona.

Em razão da sucumbência recíproca, as custas e os honorários devem ser repartidos proporcionalmente.

Assim, em favor dos patronos do autor, fixo os honorários em percentual a ser aplicado sobre o valor da diferença entre o crédito fiscal encontrado em sede de



liquidação administrativa e o apurado em razão do cumprimento da presente sentença, observadas as alíquotas mínimas previstas no escalonamento contido no artigo 85, § 3º, do CPC.

Em favor da União, fixo os honorários em 10% (dez por cento) do valor do tributo apurado em sede de cumprimento de sentença, respeitadas as alíquotas mínimas expressas no escalonamento previsto no supracitado dispositivo do CPC.

Sentença sujeita a reexame necessário (art. 496, “caput”, CPC).

Encaminhe-se comunicação com cópia da presente sentença ao E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (AI nº 5013560-98.2020.4.03.0000) e ao d. juízo da 7ª Vara Federal de Santos (autos nº 5007389-83.2019.403.6104).

Publique-se. Registre. Intime-se.

Santos, 31 de outubro de 2022

DÉCIO GABRIEL GIMENEZ

Juiz Federal

