



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720499/2015-01
ACÓRDÃO	2302-004.079 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANTONIO CARLOS DOS SANTOS AGUIAR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010, 2011

RECUSO VOLUNTÁRIO. INTEMPESTIVIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

A tempestividade é pressuposto intransponível para o conhecimento do recurso. É intempestivo o recurso voluntário interposto após o decurso de trinta dias da ciência da decisão. Não se conhece das razões de mérito contidas na peça recursal intempestiva.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, apenas no que tange à tempestividade e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevycz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Reproduzo trecho do Relatório da decisão de piso, que bem descreve o Processo (e-fls.502/511):

Contra o contribuinte foi lavrado Auto de Infração, às fls. 426/445, para cobrança de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física Exercícios 2011 e 2012, anos-calendário 2010 e 2011, no valor total de R\$ 887.712,38, incluídos multa de ofício de 150% e juros de mora calculados até 12/2015.

A ação fiscal teve início com a ciência do contribuinte em 26/10/2013 do Termo de Início da Ação fiscal, às fls. 23/25, para apresentar documentação comprobatória de todos os rendimentos tributáveis, isentos e não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte recebidos nos anos de 2010 e 2011, cópia do contrato social e alterações referentes à empresa na qual seja titular ou que tenha participação como sócio ou acionista e Razão do conta corrente em seu nome e na empresa em que seja titular ou sócio, e cópia de todos os contratos de prestação de serviço da empresa Antônio Carlos Marketing Esportivo Ltda, CNPJ nº 09.291.715/0001-15, em que conste como parte interessada. Em resposta apresentou os documentos, às fls. 26/105.

A fiscalização diligenciou junto ao Botafogo de Futebol e Regatas, intimando-o a apresentar cópia de todos os contratos firmados pelo clube e que tiveram por atleta/anuente Antônio Carlos dos Santos Aguiar e vigência durante os anos de 2010 e 2012; comprovantes de todos os repasses efetuados diretamente a Antônio Carlos dos Santos Aguiar, por uso de nome, apelido desportivo, voz e imagem e outras avenças e também à pessoa jurídica Antônio Carlos Marketing Esportivo, CNPJ nº 09.291.715/0001-15, em decorrência de contratos firmados com a referida empresa e que tiveram por atleta/anuente Antônio Carlos dos Santos Aguiar, conforme descrito no Termo de Diligência Fiscal nº 1-755/2014, às fls.

124/125, tendo sido obtidos os documentos, às fls. 127/314.

O clube Botafogo de Futebol e Regatas foi novamente intimado a apresentar os elementos exigidos, conforme Termo de Diligência Fiscal nº 2-755/2014 e nº 3-755/2014, às fls. 324 e 415/423, atendido por meio dos documentos juntados, às fls. 326/410 e 415/423.

A ação fiscal foi encerrada em 02/12/2015 (fls. 426/435), tendo a fiscalização constatado que nos anos examinados o contribuinte recebeu parte de sua remuneração via folha de pagamento, a título de salário, e outra parte, a título de cessão de direitos de imagem, por meio de empresa intermediária ANTÔNIO CARLOS MARKETING ESPORTIVO LTDA, CNPJ nº 09.291.715/0001-15.

Na descrição dos fatos apurados, consta que referida empresa foi constituída em 24/09/2007, com objeto social “consultoria em gestão empresarial, exceto consultoria técnica específica, serviços de marketing esportivo, exploração do direito de uso de imagem de atleta profissional e agenciamento de profissionais para atividades esportivas”, capital social formado por 5.000 cotas de valor

nominal de R\$ 1,00 cada, sendo o quadro societário composto pelo próprio Antônio Carlos dos Santos Aguiar e sua mãe Glória Maria dos Santos, inicialmente na proporção de 50% para cada um e atualmente com 99% em nome do atleta.

Analisando a documentação apresentada, verifica-se que foram firmados em 01/01/2010 e 01/01/2011, Contratos Particulares de Concessão Temporária de Direitos à Exploração de Imagem, Voz e Apelido Desportivo de Atleta Profissional entre BOTAFOGO DE FUTEBOL E REGATAS, ANTÔNIO CARLOS MARKETING ESPORTIVO LTDA (denominada “CONCEDENTE”) e ANTÔNIO CARLOS DOS SANTOS AGUIAR (denominado “CONTRATADO OU ATLETA”). O objetivo dos referidos contratos é a exploração comercial da imagem, apelido desportivo e voz do atleta ANTÔNIO CARLOS DOS SANTOS AGUIAR, pelo período de 01/01/2010 a 16/08/2013, data em que ocorreu a rescisão contratual.

Diante do teor dos contratos, a fiscalização concluiu que a empresa ANTÔNIO CARLOS MARKETING ESPORTIVO LTDA não poderia negociar, em nome próprio, os direitos de imagem de um de seus sócios, haja vista a natureza jurídica do direito de imagem, que se constitui direito personalíssimo, indisponível e intransmissível, protegido pela Constituição Federal no art. 5º, incisos V, X, XXVIII, "a". Como tal, não pode ser alienado e apenas seu titular pode dele fruir e dispor, e desta forma, somente o atleta, por ser o real titular do direito, poderia explorá-lo comercialmente.

Por fim, conclui que o proveito econômico decorrente da exposição da imagem sempre será do seu titular, pois apenas este pode licenciar o uso de sua imagem e ressalta também que o Contrato de Licenciamento de Direitos de Uso de Nome, Voz e Imagem, em sua cláusula segunda, estabelece as obrigações do atleta e, na cláusula oitava, vincula os pagamentos ao vínculo empregatício do jogador junto ao Botafogo de Futebol e Regatas. Verifica-se, então, a vinculação da vigência do contrato de concessão de direitos à exploração de imagem, voz e apelido desportivo à relação de trabalho do jogador com o Botafogo, bem como o estabelecimento de uma série de obrigações pessoais do jogador.

Também consta nos fatos apurados que a relação contratual entre a pessoa jurídica e os contratantes está apoiada na relação do sócio-administrador com o clube, na qualidade de jogador, evidenciando o caráter pessoal dessa relação e conseqüentemente dos rendimentos.

Verificou-se que na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física referente ao ano-calendário 2010 do fiscalizado, os rendimentos auferidos a título de direito de uso de imagem, nesse período, não foram declarados. Em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física referente ao ano-calendário 2011, por sua vez, os rendimentos auferidos pelo contribuinte a título de direito de uso de imagem foram declarados, mas não como rendimentos tributáveis, e sim como rendimentos isentos, a título de lucros distribuídos pela empresa ANTÔNIO CARLOS MARKETING ESPORTIVO LTDA.

A conclusão da auditoria fiscal foi de que houve a contratação, com o atleta, de direito personalíssimo de que ele é titular individual, utilizando-se para tanto negócio jurídico que simula ser sujeito da relação jurídica não o atleta cujo direito se negocia, mas pessoa jurídica por este constituída, com a finalidade de diminuir a carga tributária, fato que ensejou a qualificação da multa em 150%.

Diante do exposto, as quantias recebidas a título de remuneração pelo direito de imagem foram apuradas e lançadas de ofício por meio do presente Auto de Infração, acompanhado dos documentos comprobatórios coligidos no curso do procedimento fiscal.

Cientificado do lançamento em 07/12/2015, conforme Aviso de Recebimento, às fls. 449, o contribuinte impugnou o lançamento em 05/01/2016, às fls.

453/498, alegando em síntese:

- a autoridade administrativa analisou os contratos particulares de Concessão de Direitos à Exploração de Imagem, Voz e Apelido Desportivo de Atleta Profissional firmados em 01/01/2010 e 01/01/2011, entre o BOTAFOGO DE FUTEBOL E REGATAS, na qualidade de CONTRATANTE, a pessoa jurídica ANTONIO CARLOS MARKETING ESPORTIVO LTDA, na qualidade de CEDENTE e o autuado (ANTONIO CARLOS DOS SANTOS AGUIAR), na qualidade de ATLETA, entendendo que a pessoa jurídica não poderia negociar os direitos de imagem, voz e apelido de um dos seus atletas por se tratar de direito personalíssimo, no qual apenas o próprio atleta poderia fazer uso ou ceder a terceiros, tributando os rendimentos auferidos pela empresa nesses contratos na pessoa física do atleta Antônio Carlos dos Santos Aguiar, desconsiderando os lançamentos realizados nas DIPJ's 2012 e 2011, com os devidos recolhimentos.

- sobre os rendimentos oriundos de contrato particular de concessão de direitos de imagem, voz e apelido desportivo de atleta profissional firmados entre o contratante e a pessoa jurídica concedente dos direitos, alega que a cedente é pessoa jurídica constituída em 24/09/2007, inscrita no CNPJ sob o nº 09.291.715/0001-15 que tem como objeto social os serviços de "Consultoria em gestão empresarial, exceto consultoria técnica específica, serviços de marketing esportivo, exploração do direito de uso de imagem de atleta profissional e agenciamento de profissionais para atividades esportivas".

- não se discute que a imagem e a voz são direitos pessoais, no entanto, diferente do que afirma a autoridade administrativa, esses direitos são disponíveis e transmissíveis, especialmente em se tratando de pessoas de notório conhecimento público como artistas e atletas, como ocorre no presente caso.

- se fossem indisponíveis e intransmissíveis como afirma a autoridade administrativa não teria validade nem mesmo o Contrato de Cessão de direitos de imagem se firmado diretamente entre o Clube de Futebol e o Atleta Autuado, sendo que isso sequer foi cogitado pela autoridade administrativa que afirma que a empresa ANTONIO CARLOS MARKETING ESPORTIVO LTDA não poderia negociar,

em nome próprio, os direitos de imagem de um de seus sócios, haja vista a natureza jurídica do direito de imagem, que se constitui direito personalíssimo, indisponível e intransmissível.

- se fossem direitos indisponíveis e intransmissíveis, os próprios rendimentos auferidos deveriam ser questionados, uma vez que o atleta autuado não poderia nem mesmo ceder diretamente tais direitos ao Clube e, por conseguinte, não poderia auferir rendimentos pelo uso de sua imagem.

- a legislação acerca dos direitos de imagem, diferentemente do esposado no lançamento, é clara quando define a possibilidade de sua cessão onerosa, conforme Lei Federal nº 9.615.

- assim a questão principal que envolve o lançamento é o fato da autoridade administrativa ter simplesmente desconsiderado a personalidade jurídica da empresa cedente dos direitos de imagem e voz do autuado.

- tal fato deu origem ao lançamento que deve ser cancelado em razão da empresa ter sido constituída em 2007, antes da assinatura dos contratos que geraram os rendimentos ora tributados; a sociedade está devidamente constituída não havendo qualquer comprovação de abuso da personalidade jurídica, tal como a confusão patrimonial ou o desvio de finalidade; os tributos decorrentes da concessão dos direitos de imagem e voz do atleta foram devidamente recolhidos aos cofres públicos, apenas havendo distribuição dos lucros após a dedução das despesas e recolhimento do IRPJ, na forma prevista na lei; não há nem nunca houve vedação pela legislação tributária a respeito da prestação de serviços ou da cessão de direitos personalíssimos por pessoas jurídicas.

- cita doutrina e jurisprudência que alega ter o mesmo entendimento exposto, o que demonstra a legalidade da forma escolhida para a tributação das receitas auferidas sobre os direitos de imagem e voz do atleta através da concessão à pessoa jurídica devidamente constituída e legalmente detentora destes direitos, podendo esta negociar tais direitos, em nome próprio, a título oneroso.

- ressalta que os rendimentos auferidos pela Pessoa Jurídica com a concessão dos direitos de imagem e voz do atleta foram efetivamente tributados e aproveitados pela Pessoa Jurídica, na figura de seus sócios e na proporção de suas cotas de participação societária, isto porque os rendimentos isentos, na forma de lucros apurados, não foram distribuídos, na sua totalidade, ao atleta ANTONIO CARLOS DOS SANTOS AGUIAR, sendo certo que sua distribuição respeitou a proporção de capital existente em 2012, momento dos fatos geradores em análise, qual seja, 50 % para o sócio ANTONIO CARLOS DOS SANTOS AGUIAR e 50 % para a sócia GLÓRIA MARIA DOS SANTOS, não havendo qualquer desconformidade ou simulação da realidade.

- isso demonstra que não houve qualquer abuso de forma, nem simulação na constituição da pessoa jurídica, com a conseguinte concessão dos direitos de

imagem do atleta, tendo em vista que o atleta autuado não foi o beneficiário da totalidade dos rendimentos auferidos pela pessoa jurídica da qual é sócio.

- conclui-se que, diferente do que afirma a autoridade administrativa, nº presente caso, o proveito econômico relativo aos direitos de imagem do atleta não se deu apenas em seu patrimônio, mas no da sociedade e de seus sócios, o que descaracteriza a simulação ou evasão fiscal utilizadas pelo Fisco para tentar fundamentar o presente lançamento.

- os valores apurados pela autoridade administrativa em dois anos distintos (2010 e 2011) foram lançados à tributação nas DIPJ's considerando as datas de emissão das Notas Fiscais, pela adoção, durante todo o ano-calendário, do regime de caixa, facultativo aos optantes pelo Regime do Lucro Presumido e por esta razão, as receitas auferidas relativas às Notas Fiscais nº 01 a 25 foram lançadas na DIPJ 2012 (Ano-Calendário 2011), no total de R\$ 989.556,00, com distribuição de lucros isentos aos sócios, após a dedução das despesas e dos tributos, na proporção de 50% para cada. A Nota Fiscal nº 031 foi lançada na DIPJ 2011 (Ano-Calendário 2010) e as Notas Fiscais 26 e 27 foram lançadas na DIPJ 2013 (Ano-Calendário 2012).

- merece ser cancelado o presente lançamento de ofício, por espocar entendimento contrário ao consolidado no CARF, uma vez que é considerada lícita a constituição de pessoas jurídicas tendo por objeto a atribuição de direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, técnicos e comissão técnica, bem como relacionados com a cessão de direito ao uso de imagem, nome, marca ou som da voz.

- em respeito ao princípio da eventualidade, caso esse julgador, contrariando a jurisprudência do CARF, entenda pela manutenção do presente lançamento de ofício, há que ser reduzida a multa de ofício para o percentual de 75 %, por ser irreal o fundamento fiscal de que houve simulação na caracterização dos rendimentos e que a pessoa jurídica foi constituída como um artifício para reduzir a tributação, já que pelo que foi exposto e esclarecido, é plenamente lícita e constitui recurso válido de elisão fiscal a constituição de pessoas jurídicas tendo por objeto a atribuição de direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, técnicos e comissão técnica, bem como com a cessão de direito ao uso de imagem, nome, marca ou som da voz.

- ademais, o percentual de 150 % é aplicável aos casos de sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei Federal nº 4.502/1964, o que não está comprovado no presente caso.

- se a autoridade julgadora entender pela manutenção do lançamento de ofício, deve ser aplicada a multa de 75 %, aplicável aos casos de falta de declaração ou declaração inexata.

- pede a procedência da impugnação, com o cancelamento do crédito tributário.

Os autos foram encaminhados à DRJ e os membros da 2ª Turma da DRJ/BEL, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Cientificado do acórdão, o recorrente apresentou recurso voluntário (e-fls.513/528), defendendo a tempestividade do recurso e repisando as alegações trazidas em sua impugnação.

Posteriormente, às e-fls. 538/540 foram juntados aos autos Demonstrativos de Compensação de Ofício, demonstrando que o débito exigido no presente processo foi compensado parcialmente.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

1 TEMPESTIVIDADE

Como se verifica do aviso de recebimento dos Correios (e-fl. 531), o recorrente foi intimada da decisão de piso, por via postal em seu domicílio tributário no dia 25/07/2016 (segunda-feira), isto é, anteriormente à data alegada pelo contribuinte em seu recurso.

Como é cediço, por força do art. 5º, do Decreto n. 70.235/72, na contagem dos prazos no processo administrativo tributário, exclui-se o dia de início e inclui-se o de vencimento. Os prazos só iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição (dia útil subsequente).

Assim, o prazo de 30 dias previsto no art. 33, do mesmo Decreto n. 70.235/72, teve início no dia 26/07/2016 (terça-feira), encerrando-se no dia 24/08/2016 (quarta-feira).

Ocorre que o recurso voluntário foi apresentado apenas no dia 25/08/2016 (e-fl. 513), restando, portanto, intempestivo.

2 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, apenas no que tange à tempestividade e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo

ACÓRDÃO 2302-004.079 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15586.720499/2015-01

DOCUMENTO VALIDADO