



UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL

FACULDADE DE DIREITO

2024.2

LUIZ EDUARDO DE OMENA SOUZA CALHEIROS

**A TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE A RENDA DA EXPLORAÇÃO
DO DIREITO DE IMAGEM DO ATLETA PROFISSIONAL DE
FUTEBOL: ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO, DO ENTENDIMENTO DO
CARF E DA JURISPRUDÊNCIA**

MACEIÓ – AL
2025

LUIZ EDUARDO DE OMENA SOUZA CALHEIROS

**A TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE A RENDA DA EXPLORAÇÃO
DO DIREITO DE IMAGEM DO ATLETA PROFISSIONAL DE
FUTEBOL: ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO, DO ENTENDIMENTO DO
CARF E DA JURISPRUDÊNCIA**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) apresentado no curso de graduação em Direito pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL), como requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Manoel Cavalcante de Lima Neto.

MACEIÓ – AL
2025

FICHA CATALOGRÁFICA

Catálogo na Fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico

Bibliotecária: Sâmela Rouse de Brito Silva – CRB-4 – 6023

C152t Calheiros, Luiz Eduardo de Omena Souza.
A tributação incidente sobre a renda da exploração do direito de imagem do atleta profissional de futebol: análise da legislação, do entendimento do CARF e da jurisprudência / Luiz Eduardo de Omena Souza Calheiros. – 2025.
89 f. : il.

Orientador: Manoel Cavalcante de Lima Neto.
Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Direito) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito de Alagoas. Maceió, 2025.

Bibliografia: f. 88-89.

1. Direito de imagem. 2. Tributação de renda. 3. Imposto de renda. I. Título.

CDU: 347.77

FOLHA DE APROVAÇÃO

LUIZ EDUARDO DE OMENA SOUZA CALHEIROS

A TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE A RENDA DA EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM DO ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL: ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO, DO ENTENDIMENTO DO CARF E DA JURISPRUDÊNCIA

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) apresentado no curso de graduação em Direito pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL), como requisito para obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Manoel Cavalcante de Lima Neto.

Banca Examinadora:

MANOEL
CAVALCANTE DE
LIMA
NETO:38999692434

Assinado de forma digital
por MANOEL CAVALCANTE
DE LIMA NETO:38999692434
Dados: 2025.06.07 19:04:50
-03'00'

Orientador: Prof. Dr. Manoel Cavalcante de Lima Neto
Universidade Federal de Alagoas (UFAL)



Documento assinado digitalmente

BASILE GEORGES CAMPOS CHRISTOPOULOS
Data: 05/06/2025 21:54:16-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Presidente: Prof. Dr. Basile Georges Campos Christopoulos
Universidade Federal de Alagoas (UFAL)



Documento assinado digitalmente

FELIPE GOMES DE ATHAYDE ANTUNES
Data: 05/06/2025 11:38:59-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Membro: Mestrando Felipe Gomes de Athayde Antunes
Universidade Federal de Alagoas (UFAL)

MACEIÓ – AL
2025

Dedico:

Ao meu Senhor Deus, à minha mãe Luciana Omena, ao meu pai Eduardo Calheiros, ao meu irmão Caio Omena, à minha avó Geyne Omena, ao meu avô José Fernando Tourinho (*in memoriam*), à minha avó Biaci de Souza (*in memoriam*) e ao meu avô José Bonifácio Calheiros (*in memoriam*).

AGRADECIMENTOS

Dou início agradecendo primeiramente a Deus, Todo-Poderoso, pelo discernimento e pelas bênçãos conferidas a mim durante integral trajetória acadêmica. Sinto-me extremamente abençoado em concluir esse presente trabalho na Universidade Federal de Alagoas (UFAL).

Em segundo plano, destaco as figuras de meus pais: Luciana Omena e Eduardo Calheiros, por serem meus tutores os quais sempre me incentivaram a percorrer pelo caminho certo dos estudos.

Ao meu irmão, Caio Omena, gratidão por toda amizade e companheirismo que foram cruciais para que eu pudesse manter o foco.

À minha querida avó, Geyne Omena, por sempre demonstrar preocupação com meus objetivos de vida.

Agradecer também aos meus amigos por todo apoio, em especial ao grupo intitulado “Futuros Pontes de Miranda”, grandes amigos que compartilharam comigo esses anos de faculdade e me ajudaram muito no decorrer da graduação.

Além disso, agradecer a todo corpo docente da Universidade pelas aulas e instruções, principalmente ao professor Manoel Cavalcante por ter aceitado orientar o meu trabalho de conclusão de curso.

Orgulhoso demais em finalizar esse ciclo na tão almejada faculdade pública a qual meu avô materno, José Fernando Tourinho, lecionou aulas. Grande professor conhecido por todos.

“Sei que podes tudo e que nada te é impossível.”

Jó 42:2

RESUMO

O presente trabalho científico analisa a tributação incidente sobre a renda proveniente da exploração do direito de imagem do atleta profissional de futebol, com ênfase no Imposto de Renda. O estudo parte da conceituação do direito de imagem como direito fundamental e examina o arcabouço legislativo que regulamenta sua cessão no âmbito desportivo, incluindo a Lei Pelé (Lei nº9.615/1998), a Lei do “Bem” (Lei nº11.196/2005) e a Lei Geral do Esporte (Lei nº14.597/2023). Aborda-se a prática amplamente difundida da cessão do direito de imagem para pessoas jurídicas, atividade que gera conflitos com a Receita Federal devido à expressiva diferença entre as alíquotas do IRPF e do IRPJ. A pesquisa analisa as autuações fiscais, diferenciando planejamento tributário lícito (elisão fiscal) de práticas ilícitas (evasão fiscal), além de examinar os conceitos de propósito negocial e substância econômica como fundamentos para a legitimidade da cessão. São analisados casos emblemáticos julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) envolvendo atletas de futebol, bem como a atual jurisprudência administrativa e judicial sobre o tema. O trabalho demonstra que, apesar do arcabouço legislativo favorável, da doutrina majoritária e das decisões judiciais reconhecendo a legalidade da cessão, a matéria permanece controversa na via administrativa no sentido de não reconhecer a possibilidade de exploração dos direitos econômicos da imagem do atleta através de pessoa jurídica, reforçando a urgente necessidade de pacificação da temática para que a orientação jurídica adequada evite penalidades fiscais e garanta segurança jurídica aos atletas que buscam profissionalizar a gestão de sua imagem. Além do que, o estudo conclui que há necessidade de estimular o foco da temática à correta estruturação empresarial, ocasionando na valorização do uso efetivo do bem “imagem”.

Palavras-chave: Direito de imagem. Exploração. Atleta profissional. Tributação. Imposto de Renda. Planejamento tributário. Estrutura empresarial. Profissionalização. Gestão. Pessoa Jurídica.

ABSTRACT

This scientific work analyzes the taxation on income derived from the exploitation of professional football athletes' image rights, with emphasis on Income Tax. The study begins with the conceptualization of image rights as a fundamental right and examines the legislative framework that regulates their assignment in the sports field, including the Pelé Law (Law No.9,615/1998), the “Good” Law (Law No.11,196/2005), and the General Sports Law (Law No.14,597/2023). It addresses the widespread practice of assigning image rights to legal entities, an activity that generates conflicts with the Federal Revenue Service due to the significant difference between individual and corporate income tax rates. The research analyzes tax assessments, differentiating between legitimate tax planning (tax avoidance) and illegal practices (tax evasion), while examining the concepts of business purpose and economic substance as foundations for the legitimacy of such assignments. The study analyzes emblematic cases judged by the Administrative Council of Tax Appeals (CARF) involving football athletes, as well as current administrative and judicial jurisprudence on the subject. The work demonstrates that, despite the favorable legislative framework, majority doctrine, and judicial decisions recognizing the legality of image rights assignment, the matter remains controversial in administrative proceedings, which tend not to recognize the possibility of exploiting the economic rights of an athlete's image through a legal entity. This reinforces the urgent need for pacification of the issue so that proper legal guidance can prevent tax penalties and ensure legal certainty for athletes seeking to professionalize the management of their image. Furthermore, the study concludes that there is a need to focus on the correct business structuring of these arrangements, resulting in the enhancement of the effective use of "image" as an asset.

Keywords: Image rights. Exploitation. Professional athlete. Taxation. Income Tax. Tax planning. Business structure. Professionalization. Management. Legal entity.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Código Civil
CETD	Contrato Especial de Trabalho Desportivo
CF	Constituição Federal
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CP	Código Penal
CPB	Código Penal Brasileiro
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DIRPF	Declaração do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física
ESPM	Escola Superior de Propaganda e Marketing
FGTS	Fundo de Garantia de Tempo de Serviço
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto sobre a Renda de Pessoa Física
IRPJ	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica
ISQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LGE	Lei Geral do Esporte
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PF	Pessoa Física
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PJ	Pessoa Jurídica
RFB	Receita Federal do Brasil
RIR/2018	Regulamento do Imposto sobre a Renda (2018)
STF	Supremo Tribunal Federal

STJ	Superior Tribunal de Justiça
TCC	Trabalho de Conclusão de Curso
TRF	Tribunal Regional Federal
TST	Tribunal Superior do Trabalho
UFAL	Universidade Federal de Alagoas

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Imposto de Renda 2025.....	46
Tabela 2 – IRPF X IRPJ.....	50

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
2	DIREITO DE IMAGEM.....	17
2.1	CONCEITUAÇÃO GERAL DO DIREITO DE IMAGEM COMO DIREITO DA PERSONALIDADE	17
2.2	NATUREZA JURÍDICA: DIREITO FUNDAMENTAL CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO COM DUPLO ASPECTO.....	21
2.3	LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AO DIREITO DE IMAGEM NO BRASIL	26
2.4	PARTICULARIDADES DO DIREITO DE IMAGEM NO MEIO FUTEBOLÍSTICO	28
3	POSSIBILIDADE DE CESSÃO DO DIREITO DE IMAGEM.....	32
3.1	LEI PELÉ (LEI Nº9.615/1998): DIRETRIZES PARA CONTRATOS DE IMAGEM NO ESPORTE.....	32
3.2	LEI DO BEM (LEI Nº11.196/2005): ASPECTOS FISCAIS DA CESSÃO DE IMAGEM.....	34
3.3	NOVA LEI GERAL DO ESPORTE (LEI Nº14.597/2023): AVANÇOS NA REGULAMENTAÇÃO	37
4	TRIBUTAÇÃO DA RENDA ADVINDA PELA EXPLORAÇÃO DA IMAGEM.....	40
4.1	IMPOSTO DE RENDA: PRINCÍPIOS E INCIDÊNCIA SOBRE DIREITOS DE IMAGEM.....	40
4.2	IRPF: TRIBUTAÇÃO DA PESSOA FÍSICA E IMPLICAÇÕES PARA O ATLETA	44
4.3	IRPJ: TRIBUTAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA NA EXPLORAÇÃO DE DIREITOS ECONÔMICOS DA IMAGEM.....	46
4.4	DESCASAMENTO ENTRE ALÍQUOTAS: DISPARIDADES E CONSEQUÊNCIAS.....	49
5	TESES JURÍDICAS.....	51
5.1	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ELISÃO FISCAL NA GESTÃO DE IMAGEM	51
5.2	AUTUAÇÕES DA RECEITA FEDERAL BRASILEIRA	55
5.3	EVASÃO FISCAL: LIMITES ENTRE O LÍCITO E O ILÍCITO NA EXPLORAÇÃO DA IMAGEM.....	57
5.4	PROFISSIONALIZAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM: ESTRUTURAÇÃO EMPRESARIAL LEGÍTIMA.....	61
6	JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)	65
6.1	CASO GUGA	65

6.2	CASO PATO.....	68
6.3	CASO NEYMAR.....	69
6.4	ACÓRDÃOS RECENTES.....	72
7	DECISÕES JUDICIAIS	78
8	CONSIDERAÇÕES FINAIS	84
-	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	86

1 INTRODUÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) abordará principalmente a questão tributária do direito de imagem relacionada ao jogador profissional de futebol. A ênfase do estudo é a análise do Imposto de Renda (IR) inserido nessa temática desportiva, tendo em vista que existe diferença considerável entre alíquotas da Pessoa Física (PF) e Pessoa Jurídica (PJ).

Diante disso, o trabalho científico inicia explanando o Direito de Imagem, trazendo à tona as legislações que destrincham esse direito fundamental, o qual sua proteção se destaca numa atualidade marcada pelo poderio da internet e da atuação em massa das redes sociais (grandes mecanismos de influência social). Além disso, tanto o aspecto moral, quanto o patrimonial serão detalhados para vincular à possibilidade de cessão da dimensão financeira.

Assim, a abordagem da Lei Pelé (Lei nº9.615/1998) é de suma relevância para expor as possíveis remunerações do atleta profissional, as normas gerais do desporto brasileiro, bem como da permissão legal relacionada à cessão da exploração do direito de imagem. A Lei do Bem (Lei nº11.196/2005) também será citada, pois traz mecanismos bem importantes para reforçar o arcabouço legislativo sobre essa cessão. Outrossim, a Lei Geral do Esporte (Lei nº14.597/2023) é uma lei nova a qual mantém o ideal das outras, mas modifica alguns entendimentos específicos do mecanismo principal da temática.

O direito de imagem do atleta profissional está incluso numa seara econômica vultuosa, meio midiático forte e representatividade social gigantesca. O futebol, que será o foco principal do estudo, é o esporte mais benquisto do país indubitavelmente, bem como um dos maiores mercados financeiros do mundo. Vale destacar que, apesar dos recentes anos de fracasso da Seleção Brasileira de Futebol, o Brasil ainda é visto como o “País do Futebol”, único possuidor de cinco títulos mundiais e “celeiro” de grandes promessas.

Dessa forma, o futebol no Brasil é visto como grande meio de ascensão social, tendo em vista a inexistência de programas sociais sólidos, investimentos educacionais e oportunidades de vida nas camadas mais humildes da sociedade. Com isso, o sonho de se tornar jogador de futebol é muito presente nas comunidades brasileiras, haja vista que as chamadas categorias de base são recheadas de crianças, que muitas vezes moram na entidade desportiva e convivem pouco com seus familiares em busca da concretização de um sonho, o qual por muitas situações muda completamente o patamar de vida de todo meio familiar.

Apesar da grande dificuldade de se tornar jogador profissional de futebol, o esporte em si muda completamente o caráter humano, porque ensina fatores cruciais de respeito,

lealdade e comprometimento. Tais traços são determinantes para o sucesso em qualquer área profissional, onde esses ensinamentos serão levados no decorrer da vida de cada jovem. Noutro lado, o futebol é uma paixão nacional, os cidadãos brasileiros torcem fervorosamente por seus times, tornando-se um dos lazeres mais queridos para o escape do cotidiano de trabalho.

Posta a importância desse esporte para todo país como sociedade civil organizada, consequentemente o futebol se torna um mercado financeiro potente, onde é marcado por cifras consideráveis envolvendo entidades desportivas, patrocínios de empresas variáveis, transmissões em redes de comunicação, federações estaduais, mídias esportivas e exposição dos atletas. Assim, em razão da alta movimentação financeira, o aspecto tributário aparece como fator determinante dentro desse meio. É notório que a cobrança de tributos é a maior forma de arrecadação de verbas públicas, onde faz com que a Fazenda Pública esteja bem atenta às movimentações de renda dos atletas. Diante desse cenário fiscal, o planejamento tributário da esfera patrimonial do direito de imagem dos jogadores surge como medida de suma importância para carreira profissional desses atletas.

O atleta profissional de futebol poderá ceder a exploração do direito de imagem gratuitamente ou onerosamente, como também para pessoa física ou para pessoa jurídica. O ponto basilar do estudo é o fenômeno mais utilizado no meio esportivo, qual seja na cessão do direito de imagem do atleta para pessoa jurídica. Logo, tal ato é a problemática da questão, haja vista que a Receita Federal do Brasil (RFB), em muitas ocasiões, não concorda com tal movimento, imputa o ônus probatório ao contribuinte e traz apontamentos genéricos nas autuações que não são pertinentes. A assimetria entre as alíquotas do IRPF e IRPJ é considerável, ensejando na existência de planejamento tributário para que esses atletas sofram carga tributária menor. Além disso, será explicado no presente trabalho a questão da profissionalização do direito de imagem, tendo em vista que a cessão do direito de imagem para Pessoa Jurídica não detém apenas intuito fiscal, mas também envolve o agenciamento da carreira profissional do atleta o qual terá uma equipe encarregada de explorar sua imagem.

As variadas marcas de empresas observam a figura de uma pessoa como forma de interferência no comportamento de outras, dependendo como tal indivíduo é visto. Dessa forma, o atleta de futebol se torna uma grande referência para muitas pessoas, haja vista que está presente num meio marcado por recorrente atenção da mídia e movido por sentimentos aflorados dos telespectadores desse esporte. Diante disso, ensejou a necessidade de haver melhor gestão dessa imagem do jogador de futebol profissional, tornando imprescindível a

profissionalização por meio de equipe especializada para que o jogador se preocupe e foque sua atenção, bem como energia exclusivamente na prática da atividade futebolística.

As autuações do Fisco são recorrentes, mesmo com o arcabouço legislativo favorável à cessão e posicionamento dos tribunais superiores ratificando a legalidade das normas, oportunidade em que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) ganha grande relevância ao decidir tais casos na última esfera administrativa. A diferença da elisão fiscal para evasão fiscal será bem delineada, evidenciando a importância de o atleta possuir equipe jurídica bem conhecedora do assunto com o fito de evitar multas tributárias, bem como tributação pela Pessoa Física. Tal questão serve de alerta para a importância da orientação jurídica prévia, antes que contratos sejam firmados e virem problemas futuros para todas as partes.

Além do que, a omissão de receitas e simulação de rendimentos de natureza trabalhista incluídos na verba de direito de imagem (natureza cível) também serão apontados, manobras ilícitas comumente utilizadas com o fito de enganar a Administração Tributária. Vale mencionar que a exploração de direitos personalíssimos já foi inserida no plano de metas da Receita Federal do Brasil (RFB) como um dos seus principais focos de atuação. Os argumentos de ambos os polos do litígio serão detalhados minuciosamente no presente trabalho.

Logo, a má prática adotada por alguns clubes esportivos e atletas tem gerado uma predisposição por parte do Fisco em negar a validade de contratos envolvendo o uso do direito de imagem dos jogadores, especialmente no meio do futebol. Essa postura das autoridades fiscais tem causado equivocada presunção de ilegalidade sempre que o direito de imagem é explorado por intermédio de empresa. Destaca-se que a economia fiscal lícita é um direito do contribuinte (planejamento tributário), onde os atletas de boa-fé não podem ser prejudicados pela atitude daqueles que buscam burlar as legislações (evasão fiscal).

O propósito negocial e a substância econômica são teorias enfatizadas no escopo do trabalho para reforçar a importância da devida estrutura empresarial, ensejando na imprescindível profissionalização do direito de imagem. Os contribuintes utilizam da cessão não apenas com o intuito de economia fiscal, mas também, e mais relevante, pelo gerenciamento geral do uso de sua imagem e pela organização de sua carreira profissional.

Ademais, a análise de casos práticos emblemáticos será trazida ao escopo do trabalho jurídico, onde o CARF julgou processos de jogadores bem conhecidos no ramo futebolístico com entendimentos diferentes. Exceção ao futebol, o caso do ídolo ex-tenista Gustavo Kuerten (Guga) será explanado, tendo em vista grande repercussão na época, ao mesmo

tempo que possui observações bem relevantes no julgado. A jurisprudência administrativa atual será trazida para evidenciar que tal temática ainda não está pacificada, comprovando a grande importância do estudo em comento.

Por fim, o conjunto de julgados judiciais será posto para evidenciar que a justiça trabalhista detém atuação diferente da esfera administrativa, haja vista que respeita o arcabouço legislativo com o fito de dar razão ao atleta na possibilidade de cessão do direito de imagem para pessoa jurídica. Ou seja, é favorável aos atletas quando não há provas cabais de omissão de rendimentos.

2 DIREITO DE IMAGEM

2.1 CONCEITUAÇÃO GERAL DO DIREITO DE IMAGEM COMO DIREITO DA PERSONALIDADE

É caracterizado como um direito autônomo, integrante do rol dos direitos da personalidade, mas com características e contornos próprios que o distinguem de outros direitos personalíssimos, como o direito à honra e à privacidade, ainda que frequentemente se relacione com estes. Assim, evidencia-se um direito personalíssimo e irrenunciável sobre a imagem do sujeito de Direito, em suas múltiplas acepções.

O direito à imagem constitui um dos pilares essenciais dos direitos da personalidade, representando uma manifestação direta da dignidade humana no ordenamento jurídico contemporâneo. Sua tutela transcende a mera proteção estética, configurando-se como salvaguarda dos elementos constitutivos da individualidade, intrinsecamente vinculados aos aspectos subjetivos da honra, da intimidade, da vida privada e da identidade pessoal (Schreiber, 2014)¹.

Além disso, o Direito de Imagem representa uma das manifestações mais evidentes dos direitos da personalidade na sociedade contemporânea, tratando-se da prerrogativa de que cada pessoa tenha controle sobre o uso, a reprodução e a divulgação de sua própria imagem, compreendida tanto em seu sentido estrito (representação física da pessoa), quanto em sentido amplo (conjunto de características que formam sua identidade perante a sociedade).

"A doutrina civilista contemporânea consolidou o entendimento de que o direito à imagem constitui direito fundamental da personalidade, estabelecendo uma relevante distinção conceitual entre suas duas modalidades principais. A imagem-retrato corresponde à representação física da pessoa, como um todo ou em partes separadas do corpo (nariz, olhos, sorriso etc.) desde que identificáveis, implicando o reconhecimento de seu titular, por meio de fotografia, escultura, desenho, pintura, interpretação dramática, cinematografia, televisão, sites etc., que requer autorização do retratado. A imagem-atributo, por sua vez, representa o conjunto de caracteres ou qualidades cultivados pela pessoa, reconhecidos socialmente, como habilidade, competência, lealdade, pontualidade etc., constituindo elementos essenciais para o desenvolvimento pleno da personalidade humana (Diniz, 2004).²

¹ SCHREIBER, Anderson. Direitos da personalidade. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 105.

² DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro. v. 1, 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 127.

Em relação à imagem-retrato, Donnini³ (2002, p. 66) explica que:

Quando se fala em imagem-retrato, não é apenas a fisionomia de alguém que é protegida, mas também as partes do corpo, desde que seja possível a devida identificação. É sabido que certos modelos autorizam, normalmente mediante remuneração, para ensaio fotográfico ou filmagem, partes de seu corpo (mãos, pés, pernas, etc.), assim como a voz para veiculação da publicidade. Há, assim, proteção da imagem para as partes do corpo, desde que identificáveis (Donnini, 2002, p. 66).

Já com relação à imagem-atributo, Donnini⁴ (2002, p. 70) menciona que:

[...] insere no inciso V do art. 5º da Magna Carta, denominada imagem-atributo, considerada o conjunto de atributos de uma pessoa (física ou jurídica), identificados no meio social. Dessa forma, essa imagem não é a forma exterior, a aparência, o retrato de alguém, mas o conceito da sociedade de uma pessoa, seu retrato moral, seja do indivíduo, de um produto ou de uma empresa (Donnini, 2002, p. 70).

Em outras palavras, a imagem-retrato seria a foto, em contraposição à imagem-atributo que seria a forma de como o indivíduo é visto pela sociedade (honra e respeito). Logo, esta dualidade reflete a natureza multifacetada do conceito de imagem na sociedade atual, que transcende a mera reprodução fisionômica para abarcar dimensões simbólicas e valorativas, evidenciando a complexidade deste direito na contemporaneidade.

A preocupação com a proteção da imagem humana remonta à Antiguidade, embora não de forma sistematizada. Na Roma Antiga, havia a *actio injuriarum*⁵, que permitia a reparação por ofensas à honra, incluindo representações depreciativas da pessoa. Contudo, foi apenas no final do século XIX e início do século XX que o direito de imagem começou a ganhar contornos mais definidos, impulsionado pelo desenvolvimento de tecnologias como a fotografia e o cinema, que tornaram possível a captura e reprodução da imagem humana em larga escala.

A representação figurativa do ser humano compreende um conjunto multifacetado de elementos distintivos da personalidade, englobando expressões corporais, comportamentos característicos e aspectos fisionômicos particulares. A tutela jurídica da imagem confere ao titular a prerrogativa exclusiva de controlar a captação, reprodução e divulgação de sua

³ DONNINI, Oduvaldo; DONNINI, Rogério Ferraz. Imprensa livre, dano moral, dano à imagem e sua quantificação à luz do novo Código Civil. São Paulo: Método, 2002, p. 66.

⁴ _____. Imprensa livre, dano moral, dano à imagem e sua quantificação à luz do novo Código Civil. São Paulo: Método, 2002, p. 70.

⁵ Termo do direito romano que se refere à ação judicial utilizada para reparar injúrias ou ofensas à honra, dignidade e integridade física de uma pessoa. Considerava não apenas o dano material, mas principalmente o aspecto moral e psicológico da ofensa. A reparação era calculada levando em conta fatores como a posição social tanto do ofensor quanto da vítima, a gravidade do ato e as circunstâncias em que ocorreu.

própria figura, estabelecendo como princípio basilar a necessidade de autorização prévia para qualquer forma de exposição pública, ressalvadas apenas as hipóteses excepcionais legalmente previstas (Bittar, 2015)⁶.

Segundo a doutrina especializada, “conceituam-se os direitos da personalidade como aqueles que têm por objeto os atributos físicos, psíquicos e morais da pessoa em si e em suas projeções sociais” (Gagliano; Pamplona Filho, 2025)⁷. Para os autores, a imagem representa a expressão exterior da individualidade, refletindo tanto os traços físicos quanto os elementos comportamentais que compõem e manifestam a identidade da pessoa em sua integralidade.

O Direito de Imagem apresenta características fundamentais que o definem como um direito da personalidade: é absoluto (*oponível erga omnes*), extrapatrimonial (embora possa ser economicamente explorado), indisponível (não pode ser transferido definitivamente), imprescritível (não se extingue pelo não uso) e intransmissível (embora seus efeitos patrimoniais possam ser transmitidos aos herdeiros). Na sociedade atual da informação, o direito de imagem ganha ainda mais relevância diante da facilidade de captura, manipulação e disseminação de imagens através das tecnologias digitais e redes sociais. O desenvolvimento da *internet* ampliou exponencialmente os riscos de violação desse direito, demandando novas reflexões sobre seus limites e contornos.

O conteúdo do direito de imagem abrange tanto aspectos negativos (o poder de impedir o uso não autorizado da imagem) quanto positivos (a faculdade de explorar economicamente a própria imagem). Esta dimensão positiva ganhou especial relevância no contexto da sociedade de consumo, em que a imagem de pessoas célebres adquiriu elevado valor comercial, dando origem a contratos específicos com os de *merchandising*⁸ e *endorsement*⁹.

Importante destacar que o direito de imagem não é absoluto, encontrando limitações em outros direitos fundamentais, como a liberdade de expressão, o direito à informação e o interesse público. Estas limitações configuram o que a doutrina denomina “uso legítimo da

⁶ BITTAR, Carlos Alberto. Os direitos da personalidade. 8. ed. rev. e atual. por Eduardo C. B. Bittar. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 153.

⁷ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Manual de Direito Civil. V. único, 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2025, p. 68.

⁸ Contratos de patrocínio pelos quais uma empresa ou entidade se compromete a financiar, total ou parcialmente, uma pessoa, equipe, evento ou organização em troca de exposição de marca ou outros benefícios comerciais. O patrocinador obtém visibilidade associando sua imagem ao patrocinado, enquanto este recebe os recursos necessários para suas atividades.

⁹ Já os contratos de endosso ocorrem quando uma figura pública, como um atleta, celebridade ou influenciador digital, concorda em promover ou recomendar um produto ou serviço de uma empresa. A credibilidade da figura endossante é utilizada para fortalecer a confiança dos consumidores em relação ao produto.

imagem alheia”, que pode ocorrer, por exemplo, em contextos jornalísticos, históricos, culturais ou científicos. Em suma, salienta-se que a imagem é o conjunto de elementos vinculados à personalidade do indivíduo, abrangendo aspectos físicos e psicológicos, pertencendo somente ao seu titular o direito de utilizá-la da forma que bem entender, razão pela qual deve haver a proteção contra terceiros que não respeitem tal condição.

Segundo Diniz¹⁰ (2008, p. 119), “é o primeiro bem da pessoa, que lhe pertence como primeira utilidade, para que ela possa ser o que é, para sobreviver e se adaptar às condições do ambiente em que se encontra, servindo-lhe de critério para aferir, adquirir e ordenar outros bens”. Assim, de acordo com Reale¹¹ (2004), cada direito da personalidade corresponde a um *valor fundamental*, a começar pelo do próprio corpo, que é a condição essencial do que somos, do que sentimos, percebemos, pensamos e agimos.

Outrossim, para o renomado civilista contemporâneo Anderson Schreiber, “os direitos da personalidade foram historicamente considerados como indispensáveis à condição humana”, constituindo categoria jurídica que evoluiu a partir da necessidade de proteção da dignidade da pessoa humana contra ameaças tanto do Estado quanto de particulares (Schreiber, 2014)¹². Segundo o autor, esses direitos representam “categoria aberta, que abarca aspectos historicamente variáveis”, revelando sua adaptação às transformações sociais e jurídicas ao longo do desenvolvimento dos sistemas jurídicos.

É um direito da personalidade que protege a representação física do indivíduo, seja por meio de fotografia, vídeo, pintura, caricatura ou qualquer outra forma de reprodução visual. No âmbito jurídico, esse direito é entendido como a faculdade exclusiva que a pessoa tem de autorizar ou proibir a captação, reprodução e publicação da sua própria imagem. A violação do Direito de Imagem ocorre quando há uso não autorizado da representação visual de alguém, podendo gerar dever de indenização por danos morais e materiais.

Sob esse prisma, na perspectiva doutrinária contemporânea, “os direitos da personalidade são categoria aberta, que abarca aspectos historicamente variáveis. Seu conteúdo tende sempre à expansão, na esteira da progressiva marcha do direito rumo à mais plena realização da pessoa humana” (Schreiber, 2014)¹³. Para o civilista, essa abertura conceitual demonstra que “estes direitos possuem textura aberta”, não se limitando a uma enumeração rígida que seria inadequada para atender às complexas situações em que a

¹⁰ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro: teoria geral do direito civil. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 119.

¹¹ REALE, Miguel. Lições preliminares de Direito. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 60.

¹² SCHREIBER, Anderson. Direitos da Personalidade. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 8-9.

¹³ _____. Direitos da Personalidade. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 14.

personalidade humana demanda proteção jurídica. “O conceito é, então, elástico, abrangendo um número ilimitado de hipóteses; e somente encontra os limites postos na tutela do interesse de outras personalidades” (Moraes¹⁴, 2007, p. 5).

A facilidade de reprodução, a rapidez na circulação de conteúdo, o desenvolvimento de ferramentas de inteligência artificial capazes de criar e modificar imagens, como os *deepfakes*¹⁵, e a dificuldade de controle sobre o conteúdo uma vez disponibilizado no ambiente virtual exigem constante atualização dos parâmetros de proteção. O Direito de Imagem assume particular relevância em determinados contextos, como no caso de pessoas públicas ou notórias, no âmbito desportivo, no universo artístico e publicitário, nas relações de trabalho e nos meios de comunicação de massa. Em cada um destes campos, o Direito de Imagem adquire contornos específicos, demandando regulação e interpretação adequadas às particularidades de cada situação.

Em síntese, o Direito de Imagem configura-se como direito fundamental, de natureza complexa e autônoma, que protege a representação física da pessoa contra captação, reprodução, exposição e exploração não autorizadas, conferindo ao titular a prerrogativa exclusiva de controlar o uso de sua própria imagem. Sua efetiva proteção requer constante atualização interpretativa e normativa, especialmente diante dos desafios tecnológicos e sociais contemporâneos, equilibrando a tutela da personalidade com outros valores igualmente relevantes para a ordem jurídica democrática.

2.2 NATUREZA JURÍDICA: DIREITO FUNDAMENTAL CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO COM DUPLO ASPECTO

O Direito de Imagem possui uma natureza jurídica complexa a qual tem sido objeto de intenso debate doutrinário ao longo das décadas. De acordo com Bittar¹⁶ (2004, p. 94), tradicionalmente, este direito é classificado como um direito da personalidade, categoria que engloba os direitos considerados essenciais à pessoa humana, inerentes à sua condição e

¹⁴ MORAES, Maria Celina Bodin de. Danos à pessoa humana: uma leitura civil-constitucional dos danos morais. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 5.

¹⁵ Ocorrem quando a inteligência artificial (IA) funde, combina, substitui ou sobrepõe áudios e imagens para criar arquivos falsos em que pessoas podem ser colocadas em qualquer situação, dizendo frases nunca ditas ou assumindo atitudes jamais tomadas. São inúmeras as possibilidades: troca de rostos, clonagem de voz, sincronização labial a uma faixa de áudio diferente da original etc. A técnica comumente distorce a percepção a respeito de um indivíduo em uma determinada situação.

¹⁶ BITTAR, Carlos Alberto. Os direitos da personalidade. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004. p. 94.

indispensáveis para o desenvolvimento de suas potencialidades.

Como direito da personalidade, o direito de imagem apresenta caráter extrapatrimonial, sendo considerado um bem jurídico imaterial intrinsecamente ligado à própria pessoa. Esta caracterização fundamenta-se na compreensão de que a imagem constitui uma projeção da personalidade no mundo exterior, representando um aspecto fundamental da identidade individual. Esta perspectiva encontra respaldo na teoria personalista, que concebe os direitos da personalidade como manifestações diretas da dignidade humana.

Entretanto, a evolução social e econômica, principalmente a partir da segunda metade do século XX, evidenciou uma dimensão patrimonial do direito de imagem que não pode ser negligenciada. Conforme estabelece entendimento oficial, “o direito de imagem é um direito de personalidade autônomo, irrenunciável, inalienável, intransmissível, mas disponível. Assim sendo, a exploração econômica do direito de imagem deve ser precedida de autorização” (AGU, 2020)¹⁷. Essa formulação jurídica reconhece expressamente a possibilidade de exploração patrimonial da imagem, especialmente por pessoas públicas e profissionais cujo trabalho depende da exposição de sua figura, consolidando o entendimento dualista que admite a coexistência do conteúdo patrimonial com a dimensão existencial deste direito.

A teoria dualista do direito de imagem foi originalmente desenvolvida e defendida pelo jurista italiano Adriano De Cupis em sua obra “*I diritti della personalità*” (Os direitos da personalidade), publicada na década de 1950. Posteriormente, desenvolvida e aprofundada por outros juristas, como Moraes, que contribuiu significativamente para a difusão dessa teoria no contexto brasileiro.

Essa teoria considera que o direito de imagem possui uma natureza jurídica híbrida ou *sui generis*¹⁸, onde coexistem a dimensão existencial, ligada à dignidade e à personalidade, e a dimensão patrimonial, relacionada à possibilidade de exploração econômica. Esta perspectiva explica como um direito considerado indisponível pode, simultaneamente, ser objeto de negociação no âmbito contratual, como ocorre nos contratos de licenciamento de uso de imagem.

No aspecto moral, vincula-se à dignidade da pessoa humana e à sua autodeterminação, conferindo ao titular o controle sobre como sua imagem será percebida socialmente, em quais

¹⁷ BRASIL. Advocacia-Geral da União. Parecer n.00383/2020: direitos autorais ou à imagem, no contexto do ensino a distância, em decorrência da pandemia de COVID-19. Brasília: AGU, 2020.

¹⁸ No âmbito do Direito, esta expressão latina é bastante comum no sentido de reportar a singularidade e peculiaridade de determinada coisa.

contextos será inserida e a que valores será associada. No aspecto patrimonial, reconhece-se o potencial econômico da imagem como bem passível de exploração comercial, atribuindo-se ao titular a prerrogativa exclusiva de autorizar seu uso em contextos lucrativos, mediante remuneração.

Assim, segundo a doutrina contemporânea, “os conhecidos excessos ocorridos a partir da liberdade e vontade sem limites, seguidos de duas grandes guerras mundiais e, na contemporaneidade, das inúmeras situações relacionadas à dimensão tecnológica e informacional da sociedade, projetaram os direitos da personalidade em intensa visibilidade, plasticidade e essencialidade” (Nanni, 2023)¹⁹. Para o civilista, essa evolução demonstra como os direitos personalíssimos, antes marcados pela rigidez das características tradicionais, passaram a incorporar novas dimensões, incluindo possibilidades de exploração econômica que anteriormente eram inconcebíveis.

Estas duas facetas conferem ao Direito de Imagem características peculiares, pois soma a intransmissibilidade, irrenunciabilidade e imprescritibilidade típicas dos direitos da personalidade à possibilidade de exploração econômica, bem como disposição parcial e limitada, próprias dos direitos patrimoniais. Dessarte, a imagem é um direito singular, pois detém duas vertentes: uma de cunho pessoal, e outra de cunho patrimonial, isto é, a dimensão negativa é voltada à reparação de danos decorrentes da injusta violação do direito, e outra positiva, caracterizada pelo aproveitamento, sobretudo econômico, da imagem.

Outro ponto relevante na discussão sobre a natureza jurídica do direito de imagem refere-se à sua autonomia em relação a outros direitos da personalidade. Historicamente, o direito de imagem foi por vezes considerado como um desdobramento do direito à privacidade ou do direito à honra. Contudo, a doutrina contemporânea reconhece majoritariamente sua autonomia, entendendo que a proteção à imagem independe de eventual lesão à privacidade ou à honra da pessoa retratada.

Na doutrina contemporânea, reconhece-se que “o direito à imagem reveste-se de duplo conteúdo: moral, porque direito de personalidade; patrimonial, porque assentado no princípio segundo o qual a ninguém é lícito locupletar-se à custa alheia”, sendo que “a utilização da imagem de cidadão, com fins econômicos, sem a sua devida autorização, constitui locupletamento indevido, ensejando a indenização” (Tartuce, 2012)²⁰.

¹⁹ NANNI, Giovanni Ettore. Comentários ao Código Civil: Art. 11 – Capítulo II. Dos Direitos da Personalidade. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 145.

²⁰ TARTUCE, Flávio. Direito Civil 2: Direito das Obrigações e Responsabilidade civil. 7. ed. São Paulo: Método, 2012, p. 391.

A evolução tecnológica, com o advento da *internet* e das redes sociais, tem suscitado novas questões sobre a natureza jurídica do direito de imagem, particularmente no que concerne às representações virtuais e às identidades digitais. Estas novas manifestações desafiam as categorizações tradicionais e demandam uma compreensão ampliada do conceito de imagem e, consequentemente, da natureza jurídica de sua proteção.

Seu caráter patrimonial é evidente, principalmente à luz do direito privado, quando se vê neste que o elemento de empresa está presente na gestão organizada da imagem, que compreende a análise de contratos, busca de oportunidades, valoração do objeto negociável, escalabilidade, controle financeiro e logística.

Diante do exposto, a conclusão é de que se reconhece a disponibilidade econômica da tutela jurídica sobre a imagem, a qual, “apesar de exibir aspectos relevantes dos direitos personalíssimos, também agrega elemento econômico característico dos direitos patrimoniais” (Mendes; Branco, 2011, p. 162)²¹.

Vale mencionar que tal discussão foi abordada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 74.473, em 1999, ocasião em que a Corte consolidou o entendimento de que “assim como nos direitos autorais, o direito de imagem também possui esses dois aspectos”, salientando que a imagem dos atletas tem uma característica econômica/patrimonial passível de gerar receitas, e que essa faceta patrimonial pode ser transferida. Segue ementa do Acórdão o qual decidiu sobre a exploração econômica sem autorização dos direitos de imagem de Garrincha e Pelé:

DIREITO AUTORAL. **DIREITO À IMAGEM.** PRODUÇÃO CINEMATOGRAFICA E VIDEOGRAFICA. **FUTEBOL.** GARRINCHA E PELÉ. PARTICIPAÇÃO DO ATLETA. **UTILIZAÇÃO ECONÔMICA DA CRIAÇÃO ARTÍSTICA,** SEM AUTORIZAÇÃO. **DIREITOS EXTRAPATRIMONIAL E PATRIMONIAL.** LOCUPLETAMENTO. FATOS ANTERIORES ÀS NORMAS CONSTITUCIONAIS VIGENTES. PREJUDICIALIDADE. RE NÃO CONHECIDO. DOCTRINA. DIREITO DOS SUCESSORES À INDENIZAÇÃO. RECURSO PROVIDO. UNÂNIME. **I – O direito à imagem reveste-se de duplo conteúdo: moral, porque direito de personalidade; patrimonial, porque assentado no princípio segundo o qual a ninguém é lícito locupletar-se à custa alheia. II – O direito à imagem constitui um direito de personalidade, extrapatrimonial e de caráter personalíssimo, protegendo o interesse que tem a pessoa de opor-se à divulgação dessa imagem, em circunstâncias concernentes à sua vida privada. III – Na vertente patrimonial o direito à imagem protege o interesse material na exploração econômica, regendo-se pelos princípios aplicáveis aos demais direitos patrimoniais. IV – A utilização da imagem de atleta mundialmente conhecido, com fins econômicos, sem a devida autorização do titular,**

²¹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 162.

constitui locupletamento indevido ensejando a indenização, sendo legítima a pretensão dos seus sucessores²²

Cabe frisar também que, posteriormente, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou entendimento, através do Enunciado 4, onde aborda que o exercício dos direitos da personalidade pode sofrer limitação voluntária, desde que não seja permanente e geral. Ademais, há o Enunciado nº139 do STJ, dispondo que direitos de personalidade podem sofrer limitações, ainda que não especificamente previstas em lei, não podendo ser exercidos com abuso de direito de seu titular, contrariamente à boa-fé objetiva e aos bons costumes. Em suma, o STJ entendeu que se há receita, o direito de imagem não é absolutamente indisponível, podendo ser licenciado a terceiros para exploração econômica por meio da imagem.

O reconhecimento do aspecto patrimonial do direito de imagem está consolidado na jurisprudência superior brasileira, conforme demonstra a Súmula 403 do STJ, que estabelece que "independe de prova do prejuízo a indenização pela publicação não autorizada de imagem de pessoa com fins econômicos ou comerciais", evidenciando que "o direito à imagem reveste-se de duplo conteúdo: moral, porque direito de personalidade; patrimonial, porque assentado no princípio segundo o qual a ninguém é lícito locupletar-se à custa alheia".

A jurisprudência recente continua a reafirmar o valor econômico da imagem, conforme demonstra decisão do mês de dezembro de 2024 do STJ que estabeleceu que "a exploração não autorizada da imagem de jogador de futebol em álbum de figurinhas, publicado com intuito comercial, constitui prática ilícita, que enseja reparação do dano", confirmando que "os danos morais em virtude de violação do direito à imagem decorrem de seu simples uso indevido, sendo prescindível, em tais casos, a comprovação da existência de prejuízo efetivo"²³.

Diante do exposto, atualmente, resta-se evidente que o Direito de Imagem é um direito personalíssimo revestido de duplo conteúdo, haja vista que a doutrina majoritária e jurisprudência estão nesse mesmo sentido. O caráter patrimonial da imagem é amplamente reconhecido. O arcabouço legislativo será abordado no tópico seguinte, reforçando ainda mais esse entendimento.

²² (STJ – REsp: 74473 RJ 1995/0046745-3, Relator: Ministro SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA, Data de Julgamento: 23/02/1999, T4 – QUARTA TURMA, Data de Publicação: --> DJ 21/06/1999 p. 157, JSTJ, v. 8, p. 318, LEXSTJ, v. 125, p. 153, REVFOR, v. 350, p. 241, RSTJ, v. 122 p. 302).

²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no REsp 2.075.840/SP. Relatora Ministra Maria Isabel Gallotti. 4ª Turma. Julgado em 9/12/2024.

2.3 LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AO DIREITO DE IMAGEM NO BRASIL

No âmbito jurídico, a Constituição Federal (CF) de 1988 confere ao direito de imagem proteção de nível máximo, elevando-o à categoria de direito fundamental. O artigo 5º, inciso X, estabelece expressamente: “São invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação.”

A proteção constitucional ainda é reforçada pelo inciso V do mesmo artigo, que assegura: “É assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem.” Além disso, o inciso XXVIII, alínea “a”, do artigo 5º também confere proteção específica no contexto das obras intelectuais: “São assegurados, nos termos da lei: a) a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas.”

Importante citar que a inclusão do direito de imagem no rol de direitos fundamentais atribui-lhe características especiais, como a aplicabilidade imediata (art. 5º, §1º) e a condição de cláusula pétrea (art. 60, §4º, IV), além de estabelecer parâmetros interpretativos para toda legislação infraconstitucional que aborde o tema.

Ademais, o Código Civil (Lei nº10.406/2002) dedica dispositivos específicos à proteção da imagem, inseridos no Capítulo II do Título I do Livro I, que trata dos direitos da personalidade. O artigo 20 estabelece:

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

Parágrafo único. Em se tratando de morto ou de ausente, são partes legítimas para requerer essa proteção o cônjuge, os ascendentes ou os descendentes (Código Civil, art. 20).

O artigo 21 complementa a proteção ao estabelecer: “A vida privada da pessoa natural é inviolável, e o juiz, a requerimento do interessado, adotará as providências necessárias para impedir ou fazer cessar ato contrário a esta norma.” Estes dispositivos proporcionam os contornos civis da tutela do direito de imagem, estabelecendo o regime geral de proteção às exceções legalmente admitidas e a legitimação para defesa *post mortem*.

É importante ressaltar que o STF, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº4815, estabeleceu interpretação conforme a Constituição para os artigos 20 e 21 do Código Civil (CC), garantindo que a exigência de autorização prévia não se aplica às biografias, privilegiando a liberdade de expressão e informação nestes casos específicos. Sob relatoria da Ministra Cármen Lúcia, a Corte decidiu pela interpretação conforme a Constituição destes dispositivos, afastando a exigência de consentimento prévio para a publicação de biografias. O Tribunal entendeu que a prévia autorização configuraria censura prévia, incompatível com a liberdade de expressão. No entanto, reafirmou que o direito à indenização por eventuais danos à imagem permanece assegurado.

Noutra perspectiva, no âmbito penal, embora não exista um tipo penal específico denominado “violação do direito de imagem”, o Código Penal Brasileiro (CPB) contém diversos dispositivos que oferecem proteção indireta a este direito.

Vejamos o artigo 139 que tipifica o crime de difamação: “Difamar alguém, imputando-lhe fato ofensivo à sua reputação”, que pode ocorrer através do uso indevido da imagem de uma pessoa. O artigo 140 tipifica a injúria: “Injuriar alguém, ofendendo-lhe a dignidade ou o decoro”, que também pode envolver o uso degradante ou ofensivo da imagem. Já o artigo 153 criminaliza a divulgação de segredo: “Divulgar alguém, sem justa causa, conteúdo de documento particular ou de correspondência confidencial, de que é destinatário ou detentor, e cuja divulgação possa produzir dano a outrem”, aplicável em casos em que fotografias ou vídeos íntimos são divulgados sem autorização.

A Lei nº12.737/2012 (Lei Carolina Dieckmann), que introduziu o artigo 154-A no Código Penal (CP), tipifica a invasão de dispositivo informático, criminalizando a obtenção de dados privados, que podem incluir imagens pessoais. Outrossim, mais recentemente, a Lei nº13.718/2018 incluiu no CP o artigo 218-C, que criminaliza a divulgação de cena de estupro, sexo ou pornografia sem o consentimento da vítima, abrangendo uma importante proteção ao direito de imagem no contexto da chamada “pornografia de vingança”.

Este conjunto normativo reflete a importância atribuída ao direito de imagem no ordenamento jurídico brasileiro, demonstrando um sistema de proteção multinível que abrange desde a garantia constitucional até a tipificação penal de condutas que violam este direito, com gradações de tutela adequadas às diferentes formas e contextos em que tais violações podem ocorrer.

No Brasil, a jurisprudência consolidou a autonomia do Direito de Imagem, desvinculando sua proteção da necessidade de comprovação de dano à honra ou à reputação, como evidencia a Súmula 403 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que estabelece

presunção de dano pelo uso não autorizado da imagem com fins econômicos. Esta orientação reforça a natureza autônoma do Direito de Imagem, cuja violação enseja reparação independentemente de outros prejuízos. Além do que, o advento das novas tecnologias digitais, das redes sociais e dos sofisticados recursos de captação, manipulação e disseminação de imagens trouxe novos desafios à proteção do Direito de Imagem.

2.4 PARTICULARIDADES DO DIREITO DE IMAGEM NO MEIO FUTEBOLÍSTICO

O Direito de Imagem, no contexto do futebol, mantém sua natureza de direito personalíssimo, porém adquire dimensões particulares em razão da exposição midiática e do potencial comercial inerentes ao esporte. Os atletas profissionais, enquanto figuras públicas, têm na sua imagem um ativo econômico de alto valor, cuja exploração transcende o simples direito trabalhista, possuindo contornos singulares e uma relevância econômica que ultrapassa em muito a simples proteção da personalidade prevista originalmente nos ordenamentos jurídicos. A evolução do esporte para um fenômeno global de entretenimento transformou a imagem dos atletas em verdadeiro ativo comercial, potencialmente mais valioso que a própria remuneração pela atividade esportiva em si.

Historicamente, até meados do século XX, o futebol era predominantemente uma atividade esportiva, com limitada exposição midiática. O jogador era reconhecido por sua performance nos gramados, e sua imagem tinha valor comercial restrito. Com o advento das transmissões televisivas regulares de partidas e a globalização do esporte, iniciou-se uma verdadeira revolução na forma como o direito de imagem é percebido e negociado no meio futebolístico.

Na prática do futebol contemporâneo, o direito de imagem se manifesta em três dimensões principais: a relação atleta-clubes, a exploração comercial via patrocínios individuais e a transmissão dos eventos esportivos.

Na relação atleta-clubes, tornou-se comum a celebração de contratos de licença de uso de imagem paralelos ao vínculo trabalhista. Inicialmente, esta prática surgiu como estratégia fiscal, buscando reduzir a carga tributária e encargos trabalhistas. Não obstante, veremos adiante que reflete também na profissionalização da imagem do atleta profissional, envolvendo todo gerenciamento de carreira. Logo, os chamados “contratos de imagem” passaram a representar parcela significativa da remuneração total dos atletas, principalmente das grandes estrelas, chegando em alguns casos a superar o valor do próprio salário.

Na dimensão dos patrocínios individuais, os atletas de maior projeção estabelecem contratos milionários com marcas esportivas e de outros segmentos. Estas parcerias comerciais muitas vezes suplantam a renda obtida com a atividade esportiva propriamente dita (salário no clube). Nestes casos, o clube não tem participação direta nos rendimentos, exceto quando há cláusulas específicas no contrato do atleta prevendo percentuais sobre patrocínios.

Nesse diapasão, conflitos podem surgir quando os patrocinadores pessoais do atleta concorrem com os patrocinadores do clube, levando à necessidade de cláusulas contratuais que delimitem os direitos de cada parte. O caso do jogador Neymar Jr. quando estava na primeira passagem pelo Santos FC é exemplificativo: o atleta tinha contrato pessoal com a Nike, enquanto o clube era patrocinado pela Umbro, gerando uma situação complexa que demandou acordo específico.

Na terceira dimensão, referente às transmissões esportivas, o direito de arena diz respeito especificamente à exposição da imagem do atleta durante a partida esportiva, enquanto o direito de imagem abrange a utilização de sua imagem em qualquer contexto fora das “quatro linhas”. Tanto o direito de arena, quanto o direito de imagem possuem natureza cível, pois o direito de arena, conforme entendimento do Tribunal Superior do Trabalho (TST), detém natureza remuneratória (gorjeta).

Assim, é notável que o advento das redes sociais e plataformas digitais trouxe nova dimensão ao direito de imagem dos atletas de futebol. Jogadores com milhões de seguidores podem gerar receitas expressivas com conteúdo digital, independentemente de seus clubes. Esta realidade suscita questões sobre os limites da exclusividade concedida aos clubes e os direitos do atleta de explorar sua própria imagem nas redes sociais. A título de comprovação da influência do futebol, os jogadores Cristiano Ronaldo e Lionel Messi somam juntos mais de um bilhão de seguidores no *Instagram* na data do presente estudo, ocupando cada um o posto de 2º e 3º perfil com mais seguidores do mundo, respectivamente.

Além do que, relevante frisar que o futebol se trata de uma economia de escala, isto é, engrenagem muito mais complexa do que o habitual. Posto isso, o caso do ex-jogador de futebol inglês David Beckham ilustra-se bem a importância da imagem que, aos 37 anos, foi contratado pela equipe francesa do *Paris Saint-Germain Football Club* para jogar a temporada de 2013. Ele encabeçou o *ranking* da revista *France Football*, publicada no início de 2013, com os jogadores de futebol mais bem remunerados do mundo. O inglês, naquele ano, recebeu um salário anual de €\$1.700.000,00, correspondente a cerca de €\$ 141.000,00 mensais.

O salário do atleta, tendo em vista as cifras envolvidas no meio do futebol e o renome do jogador, pode ser considerado um tanto quanto modesto, apesar da sua idade avançada para a prática esportiva. Todavia, o que justifica a sua liderança no ano de 2013 dentre os jogadores mais bem pagos do mundo foram os rendimentos por ele auferidos com contratos publicitários com Adidas, H&M, Coty, Samsung, Sansbury, Burger King, Breitling, entre outras empresas, e operações que compreenderam a exploração da sua imagem e da sua marca, que, somadas, representaram a considerável quantia de €\$ 33.000.000,00. Ou seja, o salário recebido pelo jogador inglês foi bem pouco representativo perto do lucro com a exploração da sua imagem. Para se ter uma ideia mais precisa, seu salário não representou 5% das suas receitas, e, se somado aos prêmios recebidos em decorrência do seu trabalho, esse valor não chegou aos 9% de tudo o que recebeu no ano de 2013.

Trazendo ao cenário brasileiro, Ronaldo Luís Nazário de Lima, conhecido como “Fenômeno”, voltou para o Brasil para jogar no *Sport Club Corinthians Paulista*, anunciado precisamente em 9 de dezembro de 2008, cenário em que estava sem jogar há dez meses em decorrência de uma cirurgia no joelho esquerdo, assim como visivelmente muito acima do peso. Somente no dia do anúncio, o Corinthians faturou R\$ 25 mil em venda de camisas com o nome de Ronaldo estampando.

O feito foi classificado pela imprensa nacional como o “maior negócio de *marketing* da história do clube”. Para se ter ideia, até aquele momento, o Corinthians recebia cifras modestas de seus patrocinadores, mesmo considerando-se o contexto do mercado esportivo em 2008. Eram R\$ 21,5 milhões por ano, dos quais a Nike pagava R\$ 5 milhões anuais fixos pela camisa e a Medial Saúde, patrocinador master, mais R\$ 16,5 milhões anuais. Não havia outros anunciantes. Após fechar com Ronaldo, o Corinthians renovou o vínculo com a Nike e aumentou a receita para R\$ 20 milhões anuais. Substituiu a Medial Saúde pela Batavo por R\$ 18 milhões por ano, e começou a explorar outros espaços na camisa. As mangas foram arrematadas por R\$ 6,5 milhões, os ombros e barra inferior da camisa por R\$ 4,5 milhões e outros espaços ficavam por R\$ 1,5 milhão.

Tudo isso possibilitou que o clube oferecesse para Ronaldo um salário líquido de R\$ 400 mil mensais – valor que não era habitual para o mercado e dentro da equipe estava muito acima do teto –, além de mais R\$ 9 milhões, cota que era possível graças aos patrocínios. Ou seja, o clube teve que, de um dia para outro, mudar de patamar financeiro e buscar novas receitas.

Outro exemplo, dessa vez recente, o jogador Neymar da Silva Santos Júnior retornou ao Santos FC depois de 12 anos exercendo sua atividade laboral pelo mundo exterior,

oportunidade em que turbinou completamente as finanças do clube da baixada santista. O astro brasileiro reestreou contra a equipe de Botafogo de Ribeirão Preto em empate por 1x1 válido pelo campeonato paulista de 2025, na data de 05/02/2025.

O ídolo santista trouxe diretamente três patrocinadores, atraiu reforços que escolheram o time da baixada pelo desejo de jogar com o astro e turbinou as finanças da agremiação, que aumentou em muito as cotas de patrocínio por causa do camisa 10. O presidente do Santos, na presente época, Marcelo Teixeira, revelou que o regresso de Neymar elevou expressivamente a receita do clube a ponto de ser possível vender uma das propriedades na camisa por um valor 12 vezes maior. “Uma pequena propriedade na camisa, que nós estávamos vendendo por R\$ 500 mil para essa temporada de 2025, nós conseguimos a negociação por R\$ 6 milhões. De R\$ 500 mil antes, nós fechamos por 1 milhão de dólares”.

O presidente continuou: “A audiência e atenção que a Neymar traz ao Santos é exponencial e sem dúvida a propriedade tem agora um valor muito superior do que quando os contratos foram negociados, trazendo inclusive potenciais novos parceiros interessados em ocupar tais espaços”, afirma Ivan Martinho, professor de *marketing* esportivo na Escola Superior de Propaganda e Marketing (ESPM). Há, em contratos de patrocinadores que já eram parceiros do clube desde antes do acordo com Neymar, o gatilho de reajuste nos valores pagos. O departamento de *marketing* está renegociando os contratos. Existe uma fila de interessados, hoje, em patrocinar o Santos, diz o presidente.

Posto isso, o direito de imagem no futebol caracteriza-se pela complexidade e pela expressiva dimensão econômica, exigindo análise sofisticada que transcende o mero enquadramento como direito da personalidade. A evolução jurisprudencial e legislativa busca equilibrar a proteção ao atleta com a segurança jurídica necessária ao ambiente de negócios do esporte, reconhecendo a legitimidade da exploração comercial da imagem sem descuidar da prevenção a fraudes trabalhistas e fiscais. No cenário contemporâneo de hipermediatização e digitalização do futebol, o direito de imagem assumiu importância crescente, demandando constante atualização dos marcos regulatórios e da compreensão doutrinária sobre o tema. A possibilidade de utilização da imagem em sua vertente patrimonial, por meio da concessão de licença para o uso desse direito por terceiros, encontra amplo amparo na legislação pátria, como se verá em detalhes a seguir.

3 POSSIBILIDADE DE CESSÃO DO DIREITO DE IMAGEM

3.1 LEI PELÉ (LEI Nº9.615/1998): DIRETRIZES PARA CONTRATOS DE IMAGEM NO ESPORTE

A Lei de nº9.615/98, chamada de Lei Pelé, dispõe sobre as normas gerais do desporto brasileiro, tendo como principais objetivos promover o desenvolvimento e democratização do esporte, proteger os direitos dos atletas, estabelecer normas para a gestão dos clubes, regular as relações trabalhistas, incentivar a transparência e profissionalização na sua administração, bem como abordar sobre o contrato com os jogadores profissionais. A Lei Pelé recebeu essa alcunha pois foi aprovada no ano de 1998, quando o futebolista multicampeão Edson Arantes do Nascimento (Pelé) ocupava o cargo de Ministro do Esporte, no governo do então presidente Fernando Henrique Cardoso.

Afinal, a Lei Pelé foi sancionada e acabou por substituir outra legislação já existente, a Lei nº8.672/1993, conhecida como Lei Zico. O texto legal, de forma mais detalhada, definiu os princípios basilares do desporto, criou órgãos e estruturas públicas de regulação do esporte, deu *status* de consumidor ao espectador pagante, estabeleceu a divisão entre direitos econômicos e federativos dos atletas, obrigou aos clubes manterem *status* de empresa, previu financiamento para o fomento de práticas desportivas, regulamentou o direito de imagem dos atletas e aboliu o “passe”²⁴ obrigatório dos atletas de futebol, mecanismo que promoveu mais autonomia sobre suas carreiras e transferências.

Partindo para ênfase do presente estudo, a remuneração do atleta profissional está elencada em cinco diferentes tipos: o salário, o direito de arena, o pagamento de luvas, as gratificações (“bichos”) e o direito de imagem.

Inicialmente, o salário é o vínculo de emprego celetista formal e pago pelo empregador pela atividade laboral do mês, como qualquer outra profissão, incidindo Imposto de Renda sobre a pessoa física (IRPF) com alíquota progressiva de 27,5%, abono de férias, 13º salário, Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e demais encargos. O salário é disposto pela Lei Pelé e pelas disposições gerais da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

²⁴ Servia para atrelar um atleta ao clube que o revelou. Assim, um jogador de futebol somente poderia ser contratado por uma nova equipe se a instituição interessada pagasse o “passe” ao clube original do atleta, ou se o próprio jogador arcasse com esse passe. Era um instrumento jurídico que prendia o jogador ao clube, além do contrato de trabalho. Quando existia o passe, os jogadores não podiam deixar seus clubes sem autorização dos clubes nem mesmo estando sem contrato – e, portanto, sem salário.

No tocante ao direito de arena, é uma verba equivalente a 5% (cinco por cento) da receita da transmissão da partida de futebol em que será rateada dentre os atletas da partida, incluindo reservas (art. 42-A da Lei Pelé). Isto é, trata-se de valor proveniente de exploração de direitos de difusão de imagens de eventos desportivos que dá ao time mandante o direito de explorar e comercializar a transmissão dos jogos. As organizações esportivas terão que repassar esse valor aos atletas participantes do evento, proporcionalmente à quantidade de partidas, como parcela remuneratória de natureza cível.

Já as luvas são pagas em forma de estímulo ao fechamento do contrato de trabalho, tendo em vista que é uma quantia extra no momento de firmação do novo contrato ou renovação de contrato existente. Além disso, os famosos “bichos” são remunerações baseadas na performance e no desempenho dos atletas, como também comissão técnica, visando êxito na conquista de certo resultado, geralmente sendo uma prestação bastante informal que é combinada pessoalmente, assim como paga em pecúnia. Vale frisar que tais remunerações não possuem natureza salarial e trabalhista, mas sim cível.

Por fim, foco do presente estudo, o direito de imagem é uma remuneração paga pela exploração da imagem do atleta fora das quatro linhas do campo, tendo em vista que há várias campanhas de *marketing* por empresas patrocinadoras da entidade desportiva, divulgação da imagem do atleta no sítio eletrônico da organização e nos demais canais oficiais de comunicação (tais como redes sociais, revistas e vídeos institucionais), realização de campanhas de divulgação da organização esportiva e de sua equipe competitiva, participação nos eventos de lançamento da equipe e comemoração dos resultados, e dentre outras formas de uso da imagem do atleta sem estar inserido diretamente no campo de futebol. Logo, o clube desportivo firma um contrato específico, isto é, separado do Contrato Especial de Trabalho Desportivo (CETD), onde firma parâmetros estratégicos e financeiros com o objeto no uso da imagem do jogador.

Em 2011, a Lei nº12.395 introduziu o artigo 87-A na Lei Pelé, representando uma evolução significativa na regulamentação dos direitos de imagem dos atletas profissionais, especialmente os de futebol. O referido artigo possui a seguinte redação: “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.”

Ademais, em ordem temporal, a Lei nº13.155 de 2015 adicionou o parágrafo único ao artigo referido acima pela seguinte forma:

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 (Lei nº13.155, 2015).

A criação desses dois dispositivos foi de suma relevância para demonstrar a possibilidade de cessão do direito de imagem, contendo detalhadamente o percentual permitido sobre a exploração. Vale enaltecer o parágrafo único do art. 87-A da Lei Pelé, pois se trata de um exemplo clássico de norma específica antielisiviva, tendo em vista que determina limitação do valor recebido a título de exploração da imagem. Isto é, enquanto permite o planejamento tributário, estabelece um limite. Este dispositivo foi criado especificamente para combater a prática de “pejotização”²⁵ no meio esportivo, onde salários são disfarçados como pagamentos por direitos de imagem para obter vantagens fiscais.

Ademais, vale ressaltar que o jogador de futebol também recebe remuneração envolvendo a exploração de sua imagem pela firmação de contratos diretamente com as empresas patrocinadoras, isto é, sem ter vínculo algum com a agremiação esportiva que ele faz parte. Tal valor será pago em razão de campanhas publicitárias envolvendo a marca e o atleta, na medida em que sua imagem é explorada como patrocínio da empresa.

Por fim, relevante apontar que o tema 725 de Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal surgiu após o julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) que diz: “É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante.”

3.2 LEI DO BEM (LEI Nº11.196/2005): ASPECTOS FISCAIS DA CESSÃO DE IMAGEM

Posto esse cenário de remuneração do atleta profissional, a Lei nº11.196/2005, popularmente conhecida como “Lei do BEM” (Bens de Informática e Automação), foi criada como um instrumento de incentivo à inovação tecnológica e ao desenvolvimento científico no

²⁵ É o processo de contratação de trabalhadores como pessoas jurídicas, ao invés de pessoas físicas. Isso ocorre quando profissionais precisam abrir uma empresa com CNPJ para prestar serviços, mesmo atuando de maneira semelhante a empregados convencionais. Ou seja, o empregador exige do empregado, fornecedor da mão-de-obra, a constituição de uma empresa. Essa forma artificial de adquirir os serviços, especialmente os de profissões regulamentadas, resulta na descaracterização da relação de emprego e na contratação da pessoa jurídica em substituição ao contrato de trabalho. Logo, é caracterizada por envolver um contrato de prestação de serviços entre pessoas jurídicas, que acaba por maquiar uma relação de emprego.

Brasil. Esta legislação estabeleceu uma série de incentivos fiscais para empresas que investem em pesquisa e desenvolvimento tecnológico, buscando estimular a competitividade e o crescimento econômico do país.

O artigo 129 da supramencionada lei expõe da seguinte forma:

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 (Vide ADC nº66).

De acordo com o jurista Rocha²⁶ (2019, p. 157) em sua obra intitulada Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco:

Sabe-se que este dispositivo foi uma resposta às autuações fiscais e reclamações trabalhistas que questionavam a possibilidade de prestação de serviços personalíssimos por meio de pessoa jurídica. Logo, ele não só induziu, como declarou a legitimidade deste tipo de estrutura, rotineiramente utilizada para fins de economia tributária e otimização dos custos laborais (Rocha, 2019, p. 157).

Para ele, esse é um dos dispositivos mais patológicos da legislação brasileira, mas foi redigido e elaborado num contexto em que havia a possibilidade ou impossibilidade dessa prestação de serviços intelectuais através de pessoa jurídica. Ainda que tal artigo seja fruto provavelmente de algum *lobby*²⁷ por emissora de TV, tem de ser aplicado.

Com isso, a polêmica instaurou-se em volta nos questionamentos se a prática esportiva profissional encaixaria como prestação de serviço intelectual. A meu ver, é aplicável às situações dos atletas, pois a legislação não diz que seriam serviços intelectuais de altíssimo nível com rigor científico. Tanto que a norma aborda a expressão “inclusive os de”, sendo uma cláusula de abertura que possibilitaria a subsunção da cessão do direito de imagem dos atletas profissionais de futebol. O atleta claramente se utiliza do intelecto com viés fortemente cultural. Além do que, é evidente que se trata de rol exemplificativo, e não taxativo.

²⁶ ROCHA, Sergio André. Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 157.

²⁷ É a prática de influenciar decisões tomadas por agentes públicos, especialmente legisladores e reguladores, de modo a favorecer determinados interesses. O termo deriva da palavra inglesa que designa o saguão ou antessala de edifícios públicos, onde tradicionalmente grupos de interesse abordavam políticos para apresentar suas demandas. Empresas de televisão ou grupos representando interesses do setor de mídia televisiva podem exercer influência significativa no processo legislativo que resulta na criação daquela norma jurídica específica.

Noutra perspectiva, destaca-se que a exploração da imagem também possui caráter de serviço intelectual, ou seja:

O que o tomador do serviço realmente deseja quando contrata um profissional do esporte é a sua imagem, que a pessoa notória apareça gesticulando, fazendo certa afirmação ou vestindo determinada roupa. De nada adiantaria se as mesmas atividades fossem desempenhadas por outra pessoa que não aquela contratada pelo tomador. As atividades manuais são acessórias nesse tipo de contrato, sendo o uso da imagem da pessoa conhecida o principal desejo do tomador do serviço (Marcondes, 2018, p. 121).

Ademais, importante destacar que, em 19 de dezembro de 2020, foi finalizado o julgamento virtual da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº66 pelo STF, cuja relatoria coube à Ministra Cármen Lúcia. A decisão foi favorável à constitucionalidade deste artigo 129. A ministra foi responsável pelo voto vencedor neste caso, oportunidade em que no início de sua manifestação pautou o valor fundamental que guiaria a sua posição: a liberdade do empresário. Em textual:

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 (art. 129 da Lei n.11.196/2005, itens 10 e 11).

Diante dos comentários da relatora, podemos concluir que a manifestação do STF na ADC nº66 pautou-se pela defesa da liberdade empresarial, da livre iniciativa e da liberdade de contratar. Todavia, frisa-se que a contraposição foi feita não com o dever de pagar tributos, mas sim com os valores sociais do trabalho (mesmo diante de um caso envolvendo planejamento tributário). A liberdade, aqui, foi estabelecida para que empregador e empregado pudessem negociar os termos de sua relação.

O que parece é que, após essa decisão, deve ser afastada a presunção de que a utilização do direito de imagem dos jogadores e dos técnicos por pessoas jurídicas é irregular, sendo necessário comprovar, no caso concreto, a irregularidade da prestação de tais serviços, de modo que o ônus da prova recaia sobre a Autoridade Fiscal a qual deve demonstrar o desvio praticado ou a ilegalidade praticada pelo sujeito passivo.

Posto isso, o Direito cria suas próprias realidades, temos regimes jurídicos criados por lei com presunção de validade e constitucionalidade. Numa sociedade democrática, os conflitos e antagonismos se resolvem na lei, num Estado de Direito. Logo, indubitavelmente, através do art. 129 da Lei do BEM tornou-se juridicamente possível desenvolver atividades personalíssimas por meio de empresa.

Apesar de que, no meu ponto de vista, anteriormente já existiam mecanismos legais os quais permitiam o uso da pessoa jurídica para atividades de cunho personalíssimo, como por exemplo: art. 49 da Lei nº9.610/1998; art. 44 do Decreto nº24.239/1947; art. 55 da Lei nº9.430/1996; art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei nº406/1968; art. 647 do Decreto nº3.000/1999; art. 9º, XIII, da Lei nº9.317/1996; art. 6º, II, da Lei Complementar nº70/1991; art. 56, *caput*, da Lei nº9.430/1996, entre outras normas infralegais.

Portanto, a importante norma do art. 129 da Lei do BEM não cria inovadora forma de tributação, tampouco busca atribuir condição de contribuinte à pessoa diversa daquela determinada pelo Código Tributário Nacional (CTN). Simplesmente dirime dúvidas quanto à tributação dos rendimentos recebidos pela prestação de serviços intelectuais por meio de sociedades ou em nome destas, mesmo que em caráter personalíssimo.

3.3 NOVA LEI GERAL DO ESPORTE (LEI Nº14.597/2023): AVANÇOS NA REGULAMENTAÇÃO

A Lei Geral do Esporte (Lei nº14.597/2023), promulgada em 12 de junho de 2023, representa um marco significativo na regulamentação do sistema esportivo brasileiro, consolidando e atualizando a legislação anterior, incluindo a Lei Pelé. Este novo arcabouço legal estabelece princípios e diretrizes abrangentes para o esporte nacional, reconhecendo-o como direito de todos e dever do Estado. A lei aborda diversas dimensões da prática esportiva, desde o esporte educacional até o de alto rendimento, passando pelo esporte de participação e inclusão social.

Entre as inovações trazidas pela Lei Geral do Esporte está o fortalecimento da governança e transparência nas entidades esportivas, com exigências mais rígidas quanto à prestação de contas e responsabilidade fiscal. A legislação também amplia a proteção aos atletas, estabelecendo direitos como seguro contra acidentes, assistência médica e garantias trabalhistas para diferentes categorias de esportistas. Outro aspecto relevante, é o incentivo à formação de novos talentos, com mecanismos para proteção dos atletas em formação e obrigatoriedade de investimentos dos clubes nas categorias de base.

No Art. 87-A da Lei Pelé, é estabelecido que o direito ao uso da imagem do atleta pode ser 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. Além disso, o valor correspondente ao uso da imagem não pode ultrapassar 40% da remuneração total paga ao atleta. Por outro lado, o Artigo 164, § 2º da Nova Lei Geral do Esporte estabelece que “a remuneração devida a título de imagem ao atleta pela organização esportiva não poderá ser superior a 50% (cinquenta por cento) de sua remuneração.” Portanto, uma diferença pontual entre as duas leis é o percentual máximo da remuneração total do atleta que pode ser atribuído ao uso da imagem. Enquanto a Lei Pelé estabelece um limite de 40%, a Nova Lei Geral do Esporte aumenta esse limite para 50%.

Ademais, com relação à cessão do direito de exploração da imagem para pessoa jurídica, segue narrativa da LGE:

Art. 164. O direito ao uso da imagem do atleta profissional ou não profissional pode ser por ele cedido ou explorado por terceiros, **inclusive por pessoa jurídica da qual seja sócio**, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho esportivo.

Assim, o texto do artigo 87-A da Lei Pelé, que disciplinava o assunto antes da Lei Geral do Esporte, não dispunha sobre a cessão ou exploração do direito ao uso da imagem por pessoa jurídica da qual o atleta fosse sócio. Espera-se, portanto, que a previsão incluída na Lei Geral do Esporte seja, efetivamente, respeitada pelos atletas e pelos clubes ao celebrarem os contratos de licença de uso de imagem, valendo-se de pessoa jurídica da qual o atleta seja sócio, o que promoverá a conformidade ao negócio jurídico e permitirá que o trabalhador efetive a cobrança dos seus créditos, se necessário for, sem óbices de natureza processual.

Além disso, a Lei Geral do Esporte trouxe algumas mudanças a respeito da temática, mas sem alterar a essência da regulação jurídica anterior, restando assinalado no §1º do seu artigo 85 que o direito de imagem efetivamente não possui natureza salarial, devendo constar de contrato avulso de natureza exclusivamente civil.

Art. 85. A relação do atleta profissional com seu empregador esportivo regula-se pelas normas desta Lei, pelos acordos e pelas convenções coletivas, pelas cláusulas estabelecidas no contrato especial de trabalho esportivo e, subsidiariamente, pelas disposições da legislação trabalhista e da seguridade social.

§ 1º Os prêmios por performance ou resultado, **o direito de imagem** e o valor das luvas, caso ajustadas, **não possuem natureza salarial e constarão de contrato avulso de natureza exclusivamente civil** (LGE, art. 85).

Embora a interpretação desses contratos deva ser pautada pela presunção de boa-fé (artigo 113 do CC), não se pode deixar de reconhecer, à luz de seguidos casos vistos no cotidiano forense, que ajustes dessa natureza podem e vêm sendo manejados, infelizmente, para instrumentalizar fraudes trabalhistas, fiscais e previdenciárias, em que pese a Lei Pelé e a Lei Geral do Esporte estabelecerem travas de licitude, de modo a garantir a idoneidade da pactuação. O § 4º do artigo 164 da LGE é evidente ao dispor: “Deve ser efetivo o uso comercial da exploração do direito de imagem do atleta, de modo a se combater a simulação e a fraude.”

Por fim, válidas as palavras de Silva²⁸ (2009, p. 146), em sua obra denominada “Tributação no futebol: clubes e atletas”, que aborda que esse tipo de negócio jurídico é como vender uma casa:

É como vender uma casa: o proprietário pode anunciá-la em meios de comunicação ou contratar uma imobiliária para fazer isso. No primeiro, temos a atividade particular do proprietário e no segundo temos a atividade econômica da pessoa jurídica constituída para a administração e venda de bens de terceiros (Lima, 2009, p. 146).

Diante da exposição das três legislações, comprova-se que a possibilidade de exploração do aspecto patrimonial do direito personalíssimo de imagem por pessoa jurídica é questão ultrapassada. O arcabouço legislativo é muito grande em respaldo à permissividade de cessão. No entanto, como veremos adiante, a Receita Federal se recusa a aplicar alguns dispositivos legais, além do que o CARF, como última instância administrativa, ainda não pacificou entendimento acerca da possibilidade de gestão dos direitos econômicos dessa imagem por uma empresa. Os conselheiros não possuem entendimento uniforme que promova a segurança jurídica necessária.

Ou seja, embora a legislação já tenha se adaptado e tentado pacificar o assunto, o Fisco, em determinados casos, ainda entende que a prestação do serviço intelectual e a exploração da imagem de um atleta não poderiam ser através da concessão de licença. O argumento é de que os serviços não seriam efetivamente prestados pela pessoa jurídica constituída para tal fim, mas, sim, pela pessoa física, no caso o atleta, o que restaria configurado numa burla à tributação do imposto de renda pessoa física.

²⁸ SILVA, Felipe Ferreira. Tributação no futebol: clubes e atletas. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 146.

4 TRIBUTAÇÃO DA RENDA ADVINDA PELA EXPLORAÇÃO DA IMAGEM

4.1 IMPOSTO DE RENDA: PRINCÍPIOS E INCIDÊNCIA SOBRE DIREITOS DE IMAGEM

A introdução do Imposto de Renda (IR), no Brasil, representa um importante capítulo na história tributária nacional, fortemente influenciado pelo modelo francês. O tributo foi inicialmente estabelecido através da Lei nº4.625, de 31 de dezembro de 1922 (Lei de Orçamento), durante o governo de Epitácio Pessoa, em um contexto histórico onde o país atravessava profundas transformações econômicas e sociais.

Logo, inspirado na legislação francesa, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza foi inicialmente instituído no Brasil de forma infraconstitucional, uma vez que a constituição vigente à época, promulgada no ano de 1891, não fazia referência alguma sobre o tributo. Desse modo, somente com Constituição Federal de 1934 que o imposto de renda passou a ter uma previsão constitucional, assim permanecendo desde então.

Nesse sentido, a CF trouxe aos entes federativos, de forma discriminada, competências para tributar acenos distintos da manifestação de riqueza, isto é, somente a União, Estados, Municípios e Distrito Federal possuem força legislativa para criar a norma padrão de incidência de tributos, cada um dentro de sua limitação.

A Constituição Federal (CF) outorga competência à União para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, nos termos dos arts. 145, I e 153, inciso III e § 2º, redação da seguinte forma:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III – renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da **generalidade**, da **universalidade** e da **progressividade**, na forma da lei; (CF, arts. 145, I; 153 inciso III; § 2º).

O texto da CF acima reproduzido determina que o imposto sob análise seja informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei. De

acordo com Schoueri²⁹ (2020, p. 16), em seu “Manual da Tributação Direta da Renda”, ao deixar para a lei dar forma àqueles critérios, o constituinte esvaziou-os sobremaneira, embora permaneçam eles válidos. Ou seja, não pode a lei contrariar os referidos critérios, mas tem o legislador liberdade na forma como os atenderá.

Para Schoueri (2020, p. 16), *generalidade*, enquanto critério, visa assegurar que ninguém seja excluído da tributação. É o oposto aos privilégios. Na história da tributação, muitos foram os privilegiados. Na Idade Média, clero e nobreza eram isentos da tributação, já que contribuía para o bem comum (o primeiro com suas orações e a última com seu sangue), restando ao povo, daí, contribuir com seu bolso. Ainda recentemente, tivemos, no Brasil, classes que ficaram excluídas do imposto de renda, como os militares, os magistrados e os parlamentares. Tais privilégios por conta da profissão causavam ojeriza ao constituinte de 1988, que fez questão de inserir, no art. 150, II, ao tratar da igualdade, que fica proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte.

A universalidade da tributação impede que dela se excluam certas categorias de rendimentos. Hoje, este critério encontra-se previsto também pelo § 1º do art. 43: “§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, da condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.”

Schoueri (2020, p. 17) finaliza abordando que a *universalidade*, tal como regulada pelo CTN, vai além da mera inclusão de quaisquer rendimentos (independentemente de sua denominação ou condição jurídica), abrangendo, também, no aspecto espacial, o conceito de renda universal (*world wide taxation*). O imposto de renda brasileiro não se limita a alcançar os rendimentos que aqui sejam produzidos; tributam-se, também, os rendimentos auferidos no exterior por residentes no país. Finalmente, a *progressividade*. A fixação das alíquotas de um tributo pode dar-se de modo proporcional, progressivo ou regressivo. No primeiro caso, a alíquota será idêntica, pouco importando o valor da base de cálculo. Nos dois últimos casos, a alíquota crescerá ou decrescerá, respectivamente, conforme cresça a base de cálculo. Englobando na questão de quem recebe mais, pagará mais tributos.

Ademais, determina ainda, no art. 146, inciso III, alínea “a” da CF, que cabe à lei complementar estabelecer fato gerador, base de cálculo e contribuinte desse imposto.

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Manual da Tributação Direta da Renda. São Paulo: IBDT, 2020.

Cumprindo com o dispositivo constitucional, o Código Tributário Nacional (Lei nº5.172/1966) estabelece, no art. 43, que o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, que é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; ou de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os demais acréscimos patrimoniais.

A Lei Complementar nº104, de 2001, incluiu os parágrafos 1º e 2º ao art. 43 do CTN para dispor que a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. E, na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto sobre a renda.

Quanto ao contribuinte, o CTN determina, no art. 45, que é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica, sem prejuízo de atribuir à lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Ademais, pode a lei atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Destaca-se, nesse ponto, que os contribuintes são ou pessoas físicas (indivíduos), ou pessoas jurídicas (sociedades), mas a incidência do imposto obedece a regimes diferentes quanto a umas e outras, dada a diversidade de situações

Por exemplo, um negociante que opere sob sua firma individual é pessoa jurídica, quanto à tributação estabelecida para os lucros da empresa, e pessoa física, para efeito do imposto progressivo que atinge sua renda global, de qualquer origem, inclusive esses lucros. Enquanto as pessoas jurídicas sofrem o imposto proporcional, uniforme, sobre todos seus rendimentos, sem quaisquer distinções de fontes ou natureza deles, as pessoas físicas pagam com deduções diferenciais em cada categoria em que se classificam seus rendimentos, discriminados pela fonte ou natureza deles.

Dito isso, passa-se a tecer acerca da renda dos contribuintes, sobre a qual incide o referido imposto, cuja definição pode ser compreendida como o saldo positivo resultante entre o confronto de certas entradas e saídas econômicas, realizadas em determinado período. Para melhor ilustrar, o jurista Queiroz³⁰ (2003) na sua obra chamada “Imposto sobre a Renda:

³⁰ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a Renda: Requisitos para uma Tributação Constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

Requisitos para uma Tributação Constitucional”, discorre sobre a definição para o conceito constitucional de “renda e proventos de qualquer natureza”:

Renda e proventos de qualquer natureza (ou renda em sentido amplo ou simplesmente Renda) é conceito que está contido em normas constitucionais relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e que designa o acréscimo de valor patrimonial, representativo da obtenção de produto ou de simples aumento no valor do patrimônio, apurado, em certo período de tempo, a partir da combinação de todos os fatos que contribuem para o acréscimo de valor ao patrimônio (fatos decréscimo) com certos fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, contribuem para o decréscimo de valor do patrimônio (fatos-decréscimos) (Queiroz, 2003).

Em outras palavras, o termo “renda e proventos de qualquer natureza” diz respeito ao acréscimo a um conjunto de bens e direitos – entendidos como patrimônio –, pertencente a uma pessoa física ou jurídica, oriundos de determinadas movimentações realizadas pelo contribuinte em certo espaço de tempo. Ainda, a expressão “proventos de qualquer natureza” pode ser considerada como uma espécie de renda, pressupondo-se a verificação de dado acréscimo patrimonial.

Tais movimentações que realizam o acréscimo patrimonial pode ser produto do próprio capital ou trabalho do contribuinte, e os fatos decréscimos correspondem aos dispêndios com as necessidades básicas de um indivíduo e sua família, bem como os demais valores desembolsados para o cumprimento de sua existência. Toda essa riqueza, entendida como renda para os legisladores tributários, deve ser tributada pela União, sendo o contribuinte pessoa física ou jurídica. Ocorre que, a depender da grandeza da renda, essa tributação pode resultar em um valor alto a ser arrecadado, de modo que os profissionais tributaristas passam a estudar meios legais e alternativos para reduzir esse valor. Uma dessas estratégias é objeto do presente trabalho, tratada nos tópicos a seguir.

Portanto, o imposto de renda tem como contribuinte a pessoa física ou a pessoa jurídica, sendo esta capaz de direitos e obrigações e distinta da pessoa ou pessoas naturais que a compõem. A caracterização é importante com a justificativa de que, para a pessoa física, a base de cálculo do imposto será a renda líquida com a aplicação de alíquotas progressivas. No caso das pessoas jurídicas, a base de cálculo é o lucro real, presumido ou arbitrado, e a alíquota aplicada é proporcional.

Nesse sentido, cumpre esclarecer que as verbas recebidas a título de direito de imagem constituem fato gerador do IR, por se tratar de acréscimo patrimonial. A tributação da renda que recai sobre os rendimentos auferidos pelo titular da imagem pode ser diferente de acordo

com a forma que o contribuinte decide explorá-la. A organização de um negócio jurídico para a gestão dessas verbas possui várias possibilidades e deve ser válido. A alíquota do Imposto de Renda, no caso da exploração econômica da imagem, depende justamente da forma que o contribuinte promove a gestão dessas verbas.

4.2 IRPF: TRIBUTAÇÃO DA PESSOA FÍSICA E IMPLICAÇÕES PARA O ATLETA

Dito isso, para os casos em que se é celebrado contrato específico para esse tipo de exploração do atleta – contrato de licenciamento do direito de uso de imagem –, há uma repercussão pecuniária, que gera interesse ao legislador tributário. No que diz respeito ao atleta, ponto específico que será tratado nesse tópico, os valores por ele recebidos a título de retribuição pelo licenciamento do uso de sua imagem, são visualizados, na seara tributária, como manifestação de riqueza, que deve ser submetida ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

A pessoa física deverá apurar seus resultados anualmente, em 31 de dezembro de cada ano-calendário, e também tem a obrigação de apresentar Declaração do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) com o objetivo de apurar eventuais valores devidos ou a serem restituídos, observando-se as regras pertinentes. O contrato de cessão dos direitos de imagem do atleta profissional do futebol, quando realizado diretamente entre o clube e o atleta, será tributado pelo IRPF, ou seja, os valores recebidos a título de direito de imagem serão tributáveis pelo IRPF.

Depois de apurada a base de cálculo, o valor a ser pago a título de IRPF é apurado por intermédio da aplicação da tabela progressiva anual para o cálculo do imposto e, em seguida, desconta-se a parcela a deduzir do imposto determinada pela mesma lei que fixa as alíquotas, as quais podem variar de 7,5% a 27,5%.

A Lei nº7.713, de 22 de dezembro de 1988, contempla a disciplina básica do imposto de renda das pessoas físicas (IRPF), com o complemento do Decreto nº9.580, de 22 de novembro de 2018, que regulamenta e traz a consolidação da legislação do imposto de renda até 31 de dezembro de 2016, além da Lei nº9.250, 26 de dezembro de 1995.

Quanto ao IRPF, prevalece o princípio do balanço, no qual a renda tributável é apurada pelo saldo do que foi ganho no período de um ano e o gasto para obter os rendimentos, mais as despesas da automanutenção, nelas incluído o mínimo vital para uma existência digna. Se a pessoa física recebe rendimentos de uma pessoa jurídica, cabe a esta a retenção dos valores devidos a título de IR na fonte. A empresa, fonte pagadora, figurará

como responsável pelo recolhimento do tributo e a pessoa física como contribuinte. Caso a pessoa física receba de uma outra pessoa física, aquela que recebeu o rendimento deve pagar os valores devidos a título de IR por meio do carnê-leão.

Vale lembrar ainda que, essas retribuições pelo uso da imagem não podem ser consideradas salário, uma vez que há contrato específico para o licenciamento do direito sobre sua imagem. Desse modo, as retribuições decorrentes desse contrato são consideradas pelo legislador tributário como rendimentos recebidos a título de *royalties*, cuja tributação pelo imposto sobre a renda será sob a alíquota progressiva e no regime de pagamento na fonte por antecipação (assim como no caso dos salários).

Desse modo, nos termos do art. 7º, inciso II, da Lei nº7.713/1998 e art. 688 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018) (Decreto nº9.580/2018), haverá a incidência do imposto de renda retido na fonte sobre os *royalties* pagos pela licença do direito de imagem, que deverá ser levado para a Declaração de Ajuste Anual como antecipação do imposto eventualmente devido. Vale ressaltar, no entanto, que essa hipótese de recolhimento do imposto de renda ocorre quando o contrato de licença envolve puramente a licença do direito pelo licenciador ao licenciado, isto é, da concessão da autorização do direito de imagem do desportista ao interessado – o que geralmente não se limita ao escopo dessa espécie de contrato.

Ou seja, quando o contrato de licença de imagem envolve outras obrigações do licenciador, tal como a gravação de um videoclipe para a promoção de determinada marca para além da mera autorização do uso da imagem, pode-se argumentar que se está diante de uma prestação de serviço que também tem como consequência o pagamento de imposto de renda (pelo acréscimo patrimonial), sem prejuízo da tributação pelo ISS (pela prestação de serviços). Neste caso, quando o tomador do serviço for uma pessoa física, o imposto devido deve ser apurado mensalmente pelo licenciador (que presta o serviço) e recolhido por intermédio do Carne-Leão, tomando como base novamente a tabela progressiva do imposto de renda de pessoas físicas.

Por outro lado, quando o tomador do serviço trata de pessoa jurídica, e não tratando de relação entre os contratantes de vínculo empregatício, o imposto deverá também ser recolhido na fonte no momento da realização do pagamento pela pessoa jurídica, igualmente tomando como base a tabela progressiva do imposto de renda. Neste último caso, tal como na hipótese de retenção do imposto de renda na fonte pelo pagamento de *royalties*, o imposto que foi recolhido em razão da contraprestação pelos serviços prestados pelo licenciador deverá ser

levado a Declaração de Ajuste Anual como antecipação do pagamento de imposto eventualmente devido pela pessoa física.

Assim, do ponto de vista prático, ainda que celebrado um contrato específico para a exploração de sua imagem, o recebimento desses valores pelo atleta na posição de pessoa física não é vantajoso, visto que os rendimentos são, em sua maioria, valores altos que sob a alíquota progressiva geram um crédito tributário para a RFB muito expressivo, o que se torna desvantajoso para o atleta.

Abaixo segue Tabela 1 representativa dos patamares do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, atualizada para o exercício de 2025:

Tabela 1 – Tabela do Imposto de Renda atualizada

Rendimento mensal (R\$)	Base de cálculo (R\$)	Alíquota do IR (%)	Parcela a deduzir (R\$)
Até 3.306	Até 2.428,80	0	0
De 3.306 até 3.533,31	De 2.248,81 até 2.826,65	7,5	182,16
De 3.533,31 até 4.688,85	De 2.826,65 até 3.751,05	15	394,16
De 4.688,85 até 5.830,85	De 3.751,06 até 4.464,68	22,5	675,49
Acima de 5.830,85	Acima de 4.464,68	27,5	908,73

Fonte: Receita Federal.

4.3 IRPJ: TRIBUTAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA NA EXPLORAÇÃO DE DIREITOS ECONÔMICOS DA IMAGEM

Em primeiro lugar, na prática, a tributação incidente na exploração econômica da imagem pelo atleta encontra grande controvérsia diante da criação de estruturas negociais e societárias para gestão, ainda que seja permitida pela legislação.

Por vez da pessoa jurídica, a base é o lucro real, presumido ou arbitrado. Ensina a conselheira da 1ª Turma Extraordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF (na data do presente trabalho), Ana Claudia Borges de Oliveira em seu artigo chamado Tributação Incidente sobre o Direito de Imagem do Atleta (2023)³¹:

A apuração do imposto sobre renda da pessoa jurídica (IRPJ), por sua vez, pode ser feita pelo regime do Lucro Real, do Lucro Presumido ou do Lucro Arbitrado. Em

³¹ OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de. Tributação Incidente sobre o Direito de Imagem do Atleta. Revista Direito Tributário Atual in 53. Ano 41, São Paulo, 2023, p. 72.

apertada síntese, o IRPJ apurado sobre o lucro real tem como base de cálculo o lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões e as compensações autorizadas pelo art. 6º do Decreto-lei n. 1.598/1977. Enquanto no regime do Lucro Presumido, a base de cálculo é determinada pela aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta deduzida das devoluções, vendas canceladas e descontos incondicionais, aqui, a apuração do lucro líquido é substituída por uma presunção de lucro. Se a pessoa física recebe rendimentos de uma pessoa jurídica, cabe a esta a retenção dos valores devidos a título de IR na fonte. A empresa, fonte pagadora, figurará como responsável pelo recolhimento do tributo e a pessoa física como contribuinte. Com relação aos lucros ou dividendos pagos pelas pessoas jurídicas, determinou-se que, com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não estavam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integram a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no país ou no exterior – art. 10 da Lei nº9.249/1995.

Sob outro prisma, quanto às pessoas jurídicas, como reiterou e explicitou o artigo 49- A do Código Civil, na redação da Lei nº13.874/2019, “a pessoa jurídica não se confunde com seus sócios, associados, instituidores ou administradores, sendo de rigor a respectiva segregação patrimonial”.

Além disso, fundamental expor que o argumento segundo o qual na proporção em que a pessoa jurídica apura o lucro, aumenta-se, automaticamente, a participação do sócio no patrimônio social deve ser visto com cautela, porque na verdade não se presta para justificar a tributação questionada. Primeiro, porque aceitá-lo significa suprimir a distinção entre pessoa jurídica e a pessoa de seus sócios. Segundo, porque, mesmo admitindo que apurado o lucro pela pessoa jurídica, ocorre um automático aumento da participação do sócio no patrimônio desta, tem-se de considerar que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, da renda, e, no caso, o sócio não adquire disponibilidade nenhuma. Nem econômica, nem jurídica.

A sistemática de pagamento mencionada permite que o clube faça uma clara separação entre os valores pagos como salário, que estão sujeitos às contribuições sociais obrigatórias, e aqueles destinados ao Direito de Imagem, que são isentos dessas obrigações fiscais. Essa estratégia possibilita uma economia significativa para a instituição esportiva, especialmente quando aplicada a muitos atletas profissionais que possuem potencial comercial em sua imagem.

Simultaneamente, este modelo oferece vantagens consideráveis aos atletas, pois ao receberem os valores referentes à imagem através de uma pessoa jurídica – seja ela própria, na qual figure como único sócio, ou mesmo através de empresas de terceiros (frequentemente pertencentes a seus empresários) – conseguem uma tributação com alíquotas consideravelmente inferiores. Essa questão tributária será analisada detalhadamente na

próxima seção, onde apresentaremos uma comparação entre os regimes fiscais aplicáveis. Cabe ressaltar que a cessão de direitos de imagem pode proporcionar uma redução na carga tributária que frequentemente ultrapassa 15% do valor total.

Por sua vez, no lucro arbitrado, que é imposto em situações específicas, os percentuais aplicados são majorados em 20% em relação ao lucro presumido, podendo também ser determinado por outras bases quando a receita bruta for desconhecida. A incidência tributária diferencia-se ainda quanto à possibilidade de aproveitamento de créditos no caso do PIS/COFINS, disponível apenas no regime de lucro real, estando sujeito, em qualquer caso, à alíquota básica de 15%, com adicional de 10% sobre o valor excedente a R\$ 20.000,00 mensais.

Nesses contextos, a alíquota de apuração do IRPJ é de até 15% sobre o lucro apurado, com adicional de 10% sobre a parcela do lucro que exceder R\$ 20.000,00 ao mês (ou R\$240.000,00 por ano), segundo dados da Receita Federal³² (Receita Federal, 2023). A alíquota básica do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) é de 15% sobre o lucro real, presumido ou arbitrado.

O regime tributário do Simples Nacional caracteriza-se pela apuração unificada de tributos calculados sobre a receita bruta, conforme alíquotas e faixas progressivas estabelecidas pela Lei Complementar nº 123/2006. Este sistema simplificado, aplicável exclusivamente às microempresas e empresas de pequeno porte que atendam aos requisitos legais, permite a consolidação de diversos tributos federais, estaduais e municipais em uma única guia de recolhimento, resultando em significativa redução da carga tributária e das obrigações acessórias quando comparado aos demais regimes tributários disponíveis às pessoas jurídicas. A diferença entre a tributação das pessoas físicas e jurídicas manifesta-se não apenas nas alíquotas aplicáveis, mas principalmente na metodologia de apuração e nas possibilidades de planejamento tributário legalmente admitidas.

Como é esperado, a maioria das empresas criadas para gerenciar direitos de imagem escolhe o regime de tributação pelo lucro presumido, considerando que raramente suas receitas anuais ultrapassam o limite de R\$ 78 milhões estabelecido pelo artigo 13 da Lei nº9.718/1998. Analisando a comparação apresentada, evidencia-se que a opção pela tributação através de pessoa jurídica no lucro presumido proporciona uma economia fiscal

³² RECEITA FEDERAL. IRPJ (Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas). Brasília, atualizada em 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/IRPJ>. Acesso em: 21 fev. 2025.

considerável quando comparada à tributação que incidiria diretamente sobre a pessoa física do atleta.

4.4 DESCASAMENTO ENTRE ALÍQUOTAS: DISPARIDADES E CONSEQUÊNCIAS

O IRPF reflete o aumento de patrimônio da pessoa física, do contribuinte em seus ganhos e gastos, possui alíquota de incidência variável a depender da base do cálculo, que segue pela lógica “entrada” *versus* “saída”, ou seja, se maior a diferença entre os dois fatores, e maior o aumento patrimonial, maior a renda e, assim, maior a incidência tributária.

Quanto ao imposto sobre renda de pessoa jurídica, deve ser realizado por aqueles que configuram tal personalidade, dentro das atuações desta como empresa, e são diferentes as possibilidades de que se delimite a base de cálculo, cabendo ao Fisco respeitar a escolha do contribuinte, desde que este respeite os limites indicados no CTN. Ainda, importa observar que é menor a alíquota que recai na renda de pessoa jurídica que física.

Portanto, não deve a pessoa jurídica arcar com os pesos de tributação de pessoa física, pois essencialmente não possuem as mesmas demandas. Ainda que ambos tributem a renda, tributam a renda de personalidades diferentes do direito. Este tratamento, a primeiro olhar, privilegiado, conferido às pessoas jurídicas, justifica-se “em política fiscal de incentivo à livre iniciativa, à organização de atividades econômicas, à formalização de negócios, à escalabilidade empresarial etc.” (Lima, 2019, p. 27). O contribuinte se beneficia, mas também o Estado ganha amplitude na base tributável, tendo em vista a possibilidade de maior geração de receita e oportunidades de trabalho.

Assim, compreende-se que deve à pessoa jurídica incidir imposto sobre renda nos moldes que lhe cabe, na alíquota proporcional aproximada de 15% (com adicional de 10% sobre a parcela do lucro que exceder R\$ 20.000,00 ao mês) sobre seu lucro. Já para a pessoa física, a alíquota é progressiva à renda, podendo alcançar a margem de 27,5%. A diferença é substancial.

Nesse sentido, segue a tabela retirada da obra “A Tributação do Direito de Imagem no Esporte – Análise de Casos Práticos”, de Marcondes (2016)³³:

³³ MARCONDES, Rafael Marchetti. Tributação do direito de imagem no esporte: análise de casos práticos. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 27.

Tabela 2 – IRPF X IRPJ

	IRPJ					CSLL		PIS	COFINS	IRPF	TOTAL
	REND	BC = Rend. x 32%	Al. = 15% x BC	Adic. 10% x (BC - R\$ 20 mil)	Subtotal	BC = Rend. x 32%	Al. = 9% x BC	0,65% x Rend.	3% x Rend.	27,5% x Rend.	
PF	R\$ 100 mil	----	----	----	----	----	----	----	----	R\$ 27.500,00	R\$ 27.500,00
PJ	R\$ 100 mil	R\$ 32 mil	R\$ 4.800,00	R\$ 1.200,00	R\$ 6 mil	R\$ 32 mil	R\$ 2.880,00	R\$ 650,00	R\$ 3 mil	----	R\$ 12.530,00

Fonte: Marcondes (2016).

Tal demonstração reflete a diferença da carga tributária entre pessoa física e pessoa jurídica na modalidade de lucro presumido (regime mais escolhido) com rendimentos de R\$ 100.000,00 (cem mil reais). No exemplo didático, há uma eficiência fiscal de R\$ 14.970,00 (quatorze mil, novecentos e setenta reais), isto é, redução na carga tributária de mais de 50% (cinquenta por cento) em relação aos resultados apurados.

Logo, não restam dúvidas de que o planejamento tributário para a exploração da imagem do atleta traz uma economia significativa para as finanças do próprio profissional e da agremiação esportiva, motivo pelo qual esse tipo de operação é frequentemente explorado não apenas no Brasil, como no mundo inteiro.

Em razão dessa economia fiscal, a RFB se atenta na temática e promove muitas autuações, na grande maioria sem fundamento probatório, porém, em algumas situações, acertadamente, contra a estruturação irregular, como fraude, simulação e omissão de rendimentos de natureza salarial no contrato de direito de imagem (natureza cível). No entanto, embora legal, quando corretamente estruturada, tem sido objeto de autos de infração com multa agravada por parte das autoridades fiscais, através da compreensão equivocada de haver desvirtuamento do salário pelo simples fato de existir uma pessoa jurídica devidamente constituída recebendo valores pela exploração do direito de imagem.

5 TESES JURÍDICAS

5.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ELISÃO FISCAL NA GESTÃO DE IMAGEM

O planejamento tributário constitui um conjunto de medidas e estratégias lícitas adotadas de forma preventiva pelos contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas, com o objetivo de reduzir, eliminar ou postergar legalmente os encargos tributários. Trata-se de uma prática fundamentada no princípio constitucional da autonomia da vontade e na liberdade de organização econômica, permitindo que os contribuintes estruturem suas operações e negócios da forma menos onerosa possível do ponto de vista fiscal, sempre dentro dos limites estabelecidos pela legislação.

Segundo Borges (2011, p. 45)³⁴, “o planejamento tributário constitui atividade lícita que se fundamenta na liberdade de escolha, pelo contribuinte, da forma jurídica menos onerosa para seus negócios”. O autor enfatiza que “a elisão fiscal, diferentemente da evasão, caracteriza-se pela adoção de comportamentos lícitos anteriores ao nascimento da obrigação tributária, visando evitar, reduzir ou diferir o ônus fiscal”. Para ele, tal prática encontra respaldo no princípio da autonomia da vontade e na livre iniciativa, constituindo direito fundamental do contribuinte. Outrossim, Paulo de Barros Carvalho “O planejamento tributário consiste na organização lícita dos negócios para a redução da carga tributária, utilizando-se das hipóteses legais de não incidência, isenção, ou mesmo da elisão fiscal, que se distingue claramente da evasão, esta última caracterizada pela ilegalidade.”

Assim, essa prática se distingue claramente da sonegação fiscal ou evasão tributária, que envolvem condutas ilícitas como a ocultação de fatos geradores já ocorridos ou a declaração falsa de informações ao fisco. O planejamento tributário opera no campo da licitude, na chamada elisão fiscal, que consiste em evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do fato gerador antes que este se concretize, usando meios legalmente permitidos.

De acordo com Crepaldi (2023, p. 53)³⁵, “a elisão fiscal constitui ferramenta lícita capaz de proporcionar vantagens legais aos contribuintes, fundamentando-se na liberdade de escolha da forma jurídica menos onerosa para organização dos negócios”. O autor destaca que “as práticas de elisão fiscal constituem uma ferramenta lícita capaz de proporcionar vantagens legais aos players do mercado”. Para o autor “a autonomia negocial permite ao contribuinte

³⁴ BORGES, Humberto Bonavides. Planejamento Tributário: IPI, ICMS, ISS e IR. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 45.

³⁵ CREPALDI, Silvio. Planejamento Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

estruturar suas operações de modo a alcançar maior eficiência tributária, respeitados os limites impostos pelo ordenamento jurídico”. Segundo sua análise, o planejamento tributário representa exercício legítimo de direitos constitucionalmente assegurados, não podendo ser arbitrariamente restringido pelo Poder Público.

Para os contribuintes, o planejamento tributário representa um instrumento essencial de gestão financeira e preservação patrimonial. Em um ambiente de negócios competitivo, a redução legítima da carga tributária pode ser determinante para a viabilidade econômica de empreendimentos e para a manutenção da competitividade empresarial. Para pessoas físicas, especialmente aquelas com rendimentos mais elevados ou patrimônio significativo, o planejamento adequado pode resultar em economias substanciais, preservando recursos para investimentos e realização de projetos pessoais.

Assim, o planejamento tributário constitui direito fundamental do contribuinte, alicerçado no princípio constitucional da legalidade estrita em matéria fiscal. No Estado Democrático de Direito, é perfeitamente legítimo que os agentes econômicos estruturem suas operações de modo a minimizar a incidência tributária, desde que não recorram a artifícios simulatórios ou fraudulentos.

Para reforçar esse entendimento, Tomaschitz, Valle e Faúndez-Ugalde (2022, p. 230)³⁶, abordam que “o planejamento tributário constitui direito fundamental do contribuinte, encontrando seus alicerces nos princípios constitucionais da legalidade tributária e da livre iniciativa econômica”. Os autores enfatizam que “no Estado Democrático de Direito brasileiro, a estruturação de negócios com finalidade de economia fiscal representa exercício legítimo de prerrogativas constitucionalmente asseguradas”. Para eles,

A legalidade estrita em matéria tributária impõe que somente há incidência fiscal quando o fato gerador se amolda perfeitamente à hipótese de incidência prevista em lei, garantindo ao contribuinte o direito de organizar suas atividades de modo a evitar tal subsunção, desde que por meios lícitos e transparentes (Tomaschitz; Valle; Faúndez-Ugalde, 2022, p. 230).

Além da economia direta de recursos, o planejamento tributário oferece outros benefícios significativos. Ele proporciona maior previsibilidade em relação aos custos tributários, facilitando a elaboração de orçamentos e projeções financeiras mais acuradas. Contribui para a redução de riscos fiscais, minimizando a possibilidade de questionamentos

³⁶ TOMASCHITZ, Alexandre; VALLE, Maurício Dalri Timm do; FAÚNDEZ-UGALDE, Antonio. O conceito de elisão fiscal e o propósito negocial. *Economic Analysis of Law Review*, v. 13, n. 2, p. 230-243, 2022.

por parte das autoridades tributárias e eventuais autuações. Em muitos casos, possibilita a otimização do fluxo de caixa, especialmente quando envolve estratégias de diferimento legal de tributos.

Conforme Paulsen (2023, p. 156)³⁷, “a análise do planejamento tributário deve necessariamente considerar o princípio da segurança jurídica, garantia fundamental que assegura ao contribuinte a previsibilidade das consequências fiscais de suas decisões empresariais”. O autor enfatiza que “a estabilidade do sistema tributário constitui pressuposto essencial para o desenvolvimento econômico, sendo a incerteza interpretativa fator de comprometimento tanto dos direitos individuais quanto do crescimento nacional”. Para ele,

A legitimidade das estratégias de economia fiscal exige transparência normativa e critérios objetivos que permitam distinguir o planejamento lícito das práticas abusivas, evitando-se a discricionariedade que gera custos desnecessários e litígios prejudiciais a contribuintes e administração (Paulsen, 2023, p. 156).

A prática mais comum no mercado futebolístico envolve a constituição de uma pessoa jurídica específica para gestão dos direitos econômicos da imagem. Esta entidade, normalmente tributada pelo regime de lucro presumido, celebra contratos com o clube e outros parceiros comerciais para exploração da imagem do atleta. A tributação neste modelo atinge aproximadamente 11,33% sobre a receita bruta (considerando IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), enquanto a distribuição de lucros ao atleta-sócio pode ocorrer de forma isenta, respeitados os limites legais. As legislações trouxeram maior segurança jurídica ao expressamente reconhecer que o direito de imagem não se confunde com o contrato de trabalho e que a faceta patrimonial dele poderá ser cedida.

Contudo, a prática tem demonstrado que esta separação deve ser substancial e não meramente formal. Os contratos precisam detalhar precisamente quais direitos estão sendo licenciados, em quais mídias, territórios e produtos a imagem será explorada, evitando textos genéricos que poderiam sugerir uma simulação. A documentação robusta é outro elemento fundamental. É aconselhado a manutenção de registros detalhados de todas as aparições, campanhas publicitárias, uso da imagem em produtos licenciados e outras evidências de efetiva exploração comercial. Este arquivo serve como prova da legitimidade do arranjo em caso de questionamentos fiscais.

Posto isso, a intenção de economizar tributos não pode ser utilizada em desfavor do contribuinte, até porque o objetivo de economizar tributos estará presente tanto na evasão

³⁷ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 14. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2023.

fiscal, quanto num planejamento tributário. É uma norma indutora de comportamento no sentido de induzir o contribuinte a criar uma estrutura empresarial para exploração, inclusive sob aspecto fiscal desses direitos de imagem.

O fato de o atleta profissional de futebol utilizar uma empresa para gerir seu direito de imagem é uma prática prevista no ordenamento jurídico, como abordamos anteriormente. Esta prática fundamenta-se no princípio da autonomia da vontade e na liberdade econômica, haja vista que o pagamento de direito de imagem através de pessoa jurídica é melhor para os clubes (não entra no cálculo trabalhista) e atletas (receber por empresa com alíquota menor).

Vale pontuar que, de acordo com Machado (2024, p. 89)³⁸, “a interpretação jurídica do planejamento tributário no direito brasileiro passou por transformação conceitual significativa nas últimas décadas, podendo ser identificada em três momentos evolutivos distintos”. O autor explica que inicialmente predominou uma concepção liberal ampla, na qual se assegurava extensa liberdade ao contribuinte para organizar suas operações econômicas visando à redução da carga fiscal. “Em momento posterior, verificou-se o desenvolvimento gradual de limitações específicas a essa autonomia, especialmente relacionadas aos institutos da simulação e da fraude à lei tributária”, esclarece Machado. O doutrinador identifica ainda uma terceira fase, caracterizada pela incorporação de critérios valorativos na análise das operações, como:

A investigação do propósito negocial genuíno, da substância econômica real e da eventual configuração de abuso de formas jurídicas, representando uma nova compreensão do equilíbrio entre liberdade de auto-organização empresarial e interesses arrecadatórios à luz de princípios constitucionais como a capacidade contributiva e a função social da empresa (Machado, 2024, p. 89).

No âmbito da jurisprudência administrativa brasileira, especialmente no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), vem ganhando relevância a aplicação de teorias como a do *business purpose test* (teste do propósito negocial) e a *step transaction doctrine* (teoria do conjunto de operações), oriundas do direito norte-americano, para avaliar a legitimidade do planejamento tributário. Estas doutrinas buscam verificar se determinada estruturação negocial possui justificativa econômica além da mera economia tributária e se operações aparentemente independentes configuram, na realidade, etapas de um planejamento único voltado exclusivamente à redução da carga fiscal.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao Planejamento Tributário. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2024.

A evolução recente da jurisprudência tem favorecido arranjos bem estruturados, desde que demonstrada a proporcionalidade de valores e a efetiva exploração comercial da imagem além do uso básico pelo empregador. Com planejamento adequado e observância dos parâmetros legais, é possível conciliar eficiência tributária e segurança jurídica na gestão da carreira dos atletas profissionais.

A teoria da substância econômica, originária da jurisprudência norte-americana e posteriormente assimilada por diversos sistemas jurídicos, concentra-se na análise da realidade material subjacente às operações realizadas pelo contribuinte, contrapondo-a à forma jurídica adotada. Conforme esta perspectiva, arranjos negociais desprovidos de racionalidade econômica, cuja configuração mostra-se artificial ou desproporcional em relação aos objetivos declarados, podem ser desconsiderados para fins fiscais, ainda que formalmente válidos na perspectiva do direito privado. O critério da substância econômica manifesta-se, assim, como instrumento de contenção do formalismo excessivo, privilegiando a essência econômica das transações em detrimento de sua aparência jurídica.

Paralelamente, a doutrina do propósito negocial estabelece que, para gozar de reconhecimento fiscal, as estruturas negociais devem apresentar motivação empresarial legítima, transcendendo a mera finalidade de economia tributária. Esta teoria, igualmente derivada da experiência jurídica anglo-saxônica, baseia-se na premissa de que o ordenamento jurídico-tributário não contempla opções fiscais abstratas, desvinculadas de realidades empresariais concretas. Conforme este entendimento, a obtenção de vantagens fiscais constitui consequência legítima de operações economicamente motivadas, mas não pode representar o objetivo exclusivo ou preponderante do planejamento.

Diante do exposto, na prática consultiva e no planejamento empresarial, a crescente relevância das doutrinas da substância econômica e do propósito negocial tem incentivado abordagem mais cautelosa e abrangente, que não se restringe aos aspectos formais das operações, mas considera também sua fundamentação econômica, documentação adequada dos motivos empresariais, alinhamento com estratégias corporativas de longo prazo e proporcionalidade entre custos operacionais e economia fiscal obtida. Observa-se tendência à integração entre planejamento tributário e planejamento estratégico corporativo, superando a visão compartimentalizada que tradicionalmente caracterizava estas áreas.

5.2 AUTUAÇÕES DA RECEITA FEDERAL BRASILEIRA

As autuações fiscais feitas estão ancoradas em alguns eixos principais: natureza personalíssima do direito de imagem o qual não poderia ser cedido, vinculação pessoal e direta do atleta com o fato gerador, inaplicabilidade do art. 129 da Lei do BEM (natureza não é atividade intelectual), bem como que a abertura da empresa para explorar direito de imagem possui único objetivo de redução de carga tributária.

Diante dessas teses jurídicas do fisco, a fiscalização tem reclassificado os rendimentos da pessoa jurídica para pessoa física, exigindo tributos diretamente do atleta em razão do entendimento da existência de fraude e simulação fiscal.

Para elucidar o litígio, importante trazer à baila cada ponto, primeiramente vale frisar que a questão da cessão da exploração do direito de imagem foi evoluindo e já entrou como prioridade no programa de fiscalização da Receita Federal em virtude do número de autos de infração lavrados. A fiscalização tributária pressupõe que quando existe uma pessoa jurídica recebendo valores por meio da exploração do direito de imagem, há desvirtuamento do salário. Então, a RFB trata como simulação e omissão de rendimentos. Tal entendimento é superficial, não correspondendo à legalidade, na medida em que cada caso tem que ser analisado detalhadamente, ao invés de vincular a existência de pessoa jurídica à fraude fiscal.

Os auditores argumentam que por ser um direito personalíssimo, não poderia ser separado da figura do contribuinte pessoa física que encarna aquela imagem. Não obstante, se tal argumento fosse válido, a receita gerada por pessoas já falecidas não poderia ser tributada. Não é o que diz a realidade fática, uma vez que figuras como o ídolo nacional Ayrton Senna da Silva possui voz e imagem exploradas até os dias de hoje por seus herdeiros, através de documentários, filmes, reproduções fotográficas, propagandas comerciais por veículos de comunicação, institutos de caridade etc. A figura do ex-piloto Senna foi muito marcante para sociedade, refletindo como referência nacional.

Outro ponto argumentado pela Receita é a simulação do contrato especial de trabalho, ensejando na lavratura de autos de infração contra jogador, clube e próprio dirigente. O clube tem que provar que explorou a imagem do jogador, caso não prove será autuado com a presunção de que não está comprovada. Porém, um clube hoje recebe receitas de diversas formas, onde paga pela exploração ou pela não exploração da imagem, isto é, a associação esportiva paga pela utilização da imagem no período que vigora o contrato específico, e não pela necessidade de uso efetivo. Não é correto que o Fisco direcione ônus probatório ao contribuinte, se esvaziando de comprovar as acusações fiscais.

Logo, o clube não precisa comprovar o uso da imagem, tendo em vista que a remuneração é pelo direito de uso da imagem pelo clube. É preciso haver prova de que parte

do salário foi travestido de remuneração pelo direito de uso, ou seja, parte da verba salarial está sendo paga disfarçadamente mediante remuneração pelo direito de imagem. Há dois indícios que podem ser considerados: remuneração pelo direito de imagem ser muito superior ao salário nominal do atleta e compatibilidade da remuneração do direito de imagem com o valor de mercado do atleta, com grau de fama daquele esportista, com tempo de carreira, exposição da mídia, com a forma como é feita essa exploração da imagem, retorno que o clube pode ter com a exploração dessa imagem. É essencial ter em mente que a prática irregular é sempre objeto de comprovação, não se pode presumir simulação pelos atos jurídicos praticados.

Vale destacar que o “carro chefe” da receita federal para desconsiderar planejamento tributário é baseado no art. 116 do CTN, onde dois pilares são utilizados: abuso de forma – escrever no papel algo diferente da realidade – ou falta de propósito negocial.

Além disso, a Receita Federal vem entendendo que os clubes e atletas estão abusando na cessão da imagem para aproveitar tributação menor nas empresas, compreendendo que aquele valor é salário, mas travestido de pagamento de uma verba publicitária que depois distribui como dividendos. As descaracterizações são feitas de modo genérico, sem muito esforço probatório, onde a alegação do Fisco é de que o único objetivo seria a redução da carga tributária. Todavia, isso não procede, pois o atleta profissional de futebol claramente precisa de uma estrutura empresarial, onde o jogador deve se preocupar apenas em jogar futebol, tornando-se comum e imprescindível na atualidade o agenciamento da carreira profissional por uma equipe de assessoria.

A ênfase do Fisco é baseada no objeto da sociedade ser juridicamente impossível, justamente por considerar que a exploração dos direitos personalíssimos, como a imagem, somente poderia ser feita pelo atleta, e ninguém mais, visto que é um elemento indissociável da pessoa do seu detentor. Essa postura das autoridades fiscais tem causado uma equivocada presunção de ilegalidade sempre que o direito de imagem é explorado por intermédio de empresa.

Diante do exposto, evidencia-se que a administração tributária, mesmo em casos expressos de conformidade do contribuinte com o mecanismo de delegação do direito de imagem, promove autuações sem fundamento probatório e ausentes de consonância legal. Esse cenário promove notória insegurança jurídica.

5.3 EVASÃO FISCAL: LIMITES ENTRE O LÍCITO E O ILÍCITO NA EXPLORAÇÃO DA IMAGEM

Por outro lado, crucial apontar que há o uso indiscriminado dessa prática por alguns profissionais do esporte, os quais promovem a exploração do direito de imagem de maneira ilícita. Nesses casos, o fisco tem postura acertada em repudiar tais atos.

A omissão de rendimentos relacionados aos direitos de imagem manifesta-se quando valores efetivamente auferidos pela exploração comercial da imagem não são declarados ao Fisco. Esta prática ilícita materializa-se através de pagamentos “por fora”, não registrados na contabilidade oficial, utilização de contas bancárias de terceiros ou mantidas no exterior para recepção de valores, e ausência de emissão de documentos fiscais por pessoas jurídicas constituídas para gestão dos direitos de imagem. A Receita Federal identifica tais práticas principalmente através do cruzamento de informações bancárias, fiscais e patrimoniais do atleta, confrontando sua evolução patrimonial com os rendimentos declarados. As consequências da omissão são severas, incluindo autuações com multa qualificada de 150% sobre o valor devido e possível representação criminal por sonegação fiscal, conforme estabelecido na Lei nº8.137/90 (crimes contra a ordem tributária).

Já a fraude, no contexto da tributação dos direitos de imagem, envolve atos dolosos destinados a dificultar ou impedir a ocorrência do fato gerador ou modificar suas características essenciais. Entre as condutas mais comumente identificadas estão a manipulação de datas contratuais para postergar o reconhecimento de receitas, utilização de “empresas fantasmas” para intermediação de pagamentos, fracionamento artificial de valores para enquadramento em faixas tributárias menos onerosas, e apresentação de documentação falsa ou adulterada para comprovar despesas inexistentes nas pessoas jurídicas que exploram os direitos de imagem. Tais práticas fraudulentas também são punidas com multa qualificada de 150% e podem resultar em processo criminal.

A simulação, por sua vez, configura-se quando se cria uma aparência negocial diversa da realidade fática subjacente. No âmbito dos direitos de imagem de atletas, esta prática manifesta-se principalmente na celebração de contratos que visam dissimular a natureza salarial dos pagamentos, criando o chamado “salário disfarçado”. A jurisprudência do CARF tem identificado diversos indícios de simulação, como a desproporcionalidade entre valores do contrato de trabalho e do contrato de imagem, ausência de efetiva exploração comercial da imagem além daquela inerente à atividade profissional, e pagamentos sistemáticos e regulares pelos direitos de imagem, sem variação conforme a efetiva utilização comercial.

Um elemento recorrente nos casos de simulação é a constituição de pessoas jurídicas sem substância econômica, criadas exclusivamente para intermediar relações que, na essência,

ocorrem diretamente entre o atleta e o clube empregador. A jurisprudência tem desqualificado tais estruturas quando verificada a ausência de sede efetiva, funcionários, outros clientes além do clube, ou atividades concretas de gestão da imagem do atleta. O Acórdão nº9202-011.585 do CARF, por exemplo, requalificou os pagamentos feitos a uma pessoa jurídica como rendimentos de pessoa física, tendo em vista que a empresa não possuía estrutura operacional nem desenvolvia atividades efetivas de gestão da imagem do atleta. Segue ementa do julgado publicado em 17 de janeiro de 2025:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF Ano-calendário: 2007, 2008. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATLETA. JOGADOR DE FUTEBOL. DIREITO DE IMAGEM DE CONTEÚDO PATRIMONIAL. LICENCIAMENTO MEDIANTE CESSÃO DA EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DOS DIREITOS DE IMAGEM DA PESSOA FÍSICA PARA PESSOA JURÍDICA DA QUAL O DESPORTISTA É UM DOS SÓCIOS. **INEXISTÊNCIA DE EFETIVA EXPLORAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE ECONÔMICA POR MEIO DA EMPRESA. ELEMENTOS CARACTERÍSTICOS DA SIMULAÇÃO. EVASÃO FISCAL. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA POR IDENTIFICAÇÃO DOS FATOS EFETIVAMENTE OCORRIDOS. REQUALIFICAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA.**

O direito de imagem possui conteúdo patrimonial que permite a licença a terceiros para exploração econômica em atividade organizada de fim especulativo que objetiva lucro, regendo-se por normas constitucionais e patrimoniais do direito privado estando autorizada a cessão da exploração da imagem, inclusive, diretamente da pessoa física do atleta para pessoa jurídica da qual ele seja titular ou um dos sócios, conquanto a exploração deva ser efetiva, de modo a se combater a simulação e evitar a evasão fiscal.

Demonstrado por elementos incontrovertidos a prática de atos artificiais que caracterizam simulação, inexistindo efetiva exploração econômica em atividade organizada em conceito empresarial, é dever da autoridade fiscal requalificar a sujeição passiva indicando os fatos efetivamente ocorridos.

A Receita Federal desenvolveu metodologias específicas para identificar práticas irregulares na tributação dos direitos de imagem, incluindo análise da proporcionalidade entre valores de contratos de trabalho e direitos de imagem, verificação da efetiva exploração comercial da imagem através de peças publicitárias e campanhas, e exame da substância econômica das pessoas jurídicas envolvidas. Em diversos julgados, o CARF estabeleceu que valores de direito de imagem significativamente superior à remuneração trabalhista constituem forte indício de simulação, especialmente quando não há correspondente exploração comercial efetiva da imagem.

As consequências jurídicas dessas práticas irregulares manifestam-se em múltiplas esferas. No âmbito fiscal, além do lançamento de ofício com multa qualificada, ocorre frequentemente a requalificação dos rendimentos, que passam a ser tributados como

rendimentos de pessoa física sujeitos à tabela progressiva do IRPF (com alíquota de até 27,5%), em vez da tributação mais favorável aplicável às pessoas jurídicas. Adicionalmente, quando caracterizado o “salário disfarçado”, há cobrança retroativa de contribuições previdenciárias. Na esfera criminal, as práticas podem configurar crimes contra a ordem tributária, sujeitos a penas de detenção de dois a cinco anos, além de multa, com possibilidade de extinção da punibilidade mediante pagamento integral do tributo antes do recebimento da denúncia. No campo trabalhista, pode ocorrer a integração dos valores de direito de imagem ao salário para cálculo de férias, décimo terceiro salário e FGTS, gerando passivos trabalhistas significativos.

A jurisprudência administrativa e judicial tem consolidado alguns parâmetros para a estruturação lícita da tributação dos direitos de imagem. O primeiro critério é a proporcionalidade: diversos julgados têm estabelecido que os valores de direito de imagem não devem exceder 40% da remuneração total do atleta. A efetiva exploração comercial constitui outro parâmetro fundamental, exigindo-se comprovação documental da utilização da imagem do atleta em campanhas publicitárias, produtos e materiais promocionais, além da mera participação em jogos. A substância econômica das pessoas jurídicas envolvidas também é essencial, devendo estas possuir estrutura operacional compatível com a atividade declarada e, preferencialmente, manter relações comerciais com outros parceiros além do clube empregador do atleta.

Vale apontar também que opção do legislador de estabelecer 40% (quarenta por cento) ou 50% (cinquenta por cento) em todo e qualquer caso não reflete à generalidade, traz segurança e injustiça ao mesmo tempo. Vejamos um caso em que o esportista em final de carreira onde eventualmente sua imagem valha mais financeiramente do que seu salário propriamente dito (desempenho nos jogos). Além de casos de jogadores tido como “estrelas”, justifica-se também na desvinculação dessa regra antielisiva, à proporção que o alto direito de imagem se alinha pelo poderio de comercialização do atleta. Com isso, essa regra deveria ser derrotada em casos drásticos, situações em que necessita análise casuística.

Diante do exposto, caso tenha o fito apenas de reduzir tributos, haverá grande risco de ser autuado e, conseqüentemente, grande dificuldade de superar planejamento tributário tido como abusivo. Nesse diapasão, a profissionalização do direito de imagem através da cessão para pessoa jurídica é crucial para a carreira do atleta profissional de futebol, onde a estrutura empresarial com propósito negocial e substância econômica são pilares observados.

5.4 PROFISSIONALIZAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM: ESTRUTURAÇÃO EMPRESARIAL LEGÍTIMA

Geralmente, os atletas estreiam no elenco profissional entre os 16 e os 18 anos de idade, oportunidade em que a aposentadoria ocorre normalmente entre os 35 e os 40 anos de idade. Com isso, os jogadores profissionais jogam entre 20 e 25 anos de futebol profissional, sendo que o auge ocorre entre os 20 e os 30 anos de idade para a maioria.

Posto tal realidade fática de que a carreira do jogador é curta em comparação ao contexto geral, corrobora-se para sustentar a importância da profissionalização da imagem do atleta como planejamento de carreira.

É evidente que acontece diminuição da imagem quando não pode cedê-la pelo fato apenas do aspecto personalíssimo. Tal exploração do direito de imagem envolve utilização de estrutura empresarial, gestão da imagem para propiciar maiores ganhos aos atletas, utilização de equipe de assessores e empresários, como também prestação de serviços que demanda entendimento profissionalizado em gestão de carreira. Logo, a exploração do viés patrimonial do direito de imagem por uma pessoa jurídica promove engrandecimento da imagem como um todo, porquanto existe a profissionalização do bem tutelado.

O futebol no Brasil tem um papel social significativo, gerando empregos e promovendo a inclusão social. A influência do futebol vai além dos estádios, afetando positivamente as comunidades locais e contribuindo para o desenvolvimento socioeconômico do país. O futebol, segundo a empresa Ernst & Young, representa 0,72% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro e quase 87% do PIB do esporte, equivalendo a aproximadamente R\$ 52,9 bilhões. Este impacto econômico é sentido em toda a cadeia produtiva do futebol, desde a venda de ingressos e produtos licenciados até o turismo e a movimentação econômica em dias de jogo. A formalização, bem como a profissionalização do setor são cruciais para manter e aumentar essa contribuição ao PIB. Vale destacar que os clubes possuem uma função social muito grande.

O mecanismo de receber via pessoa jurídica o direito de imagem requer que haja uma empresa detentora de outros objetivos da gestão esportiva com atividades logísticas e corpo de assessores profissionalizado, concentrando numa empresa para gerir a carreira. Outro ponto a se observar é que essa estrutura empresarial promove geração de empregos.

Em termos práticos, a empresa é responsável por receber propostas de trabalho, negociar os valores envolvidos e condições para a realização das atividades demandadas, elaborar, examinar e aprovar contratos, agendar campanhas publicitárias e eventos, analisar os

roteiros dessas campanhas, definir a logística, aprovar filmes e fotos, bem como organizar a agenda com a imprensa. Tais atribuições são exemplos de gerenciamento e comercialização da imagem.

Dessarte, a primeira dimensão relevante desta profissionalização reside no planejamento estratégico de longo prazo. Considerando que a carreira ativa de um jogador de futebol raramente ultrapassa duas décadas, a maximização do potencial econômico do direito de imagem durante este período limitado torna-se imperativa. A abordagem profissional estabelece uma visão prospectiva que transcende o imediatismo dos contratos pontuais, construindo uma trajetória de valorização progressiva do ativo “imagem” que pode estender-se além da vida atlética ativa. Casos emblemáticos como os de Pelé, Ronaldo Fenômeno e Zico demonstram como a gestão adequada da imagem pode transformar-se em ativo perene, gerando receitas décadas após o encerramento da carreira esportiva.

Do ponto de vista jurídico, a profissionalização proporciona segurança através da elaboração de instrumentos contratuais robustos e adaptados às especificidades de cada relação comercial. A fragmentação dos direitos de imagem entre diferentes modalidades de exploração – uso pela equipe empregadora, campanhas publicitárias, licenciamento para produtos, presença digital, entre outros – demanda *expertise* técnica para delimitar precisamente o escopo de cada cessão, evitando sobreposições e conflitos. A assessoria jurídica especializada previne a assinatura de contratos leoninos ou excessivamente abrangentes que poderiam comprometer a autonomia do atleta sobre sua própria imagem ou gerar obrigações desproporcionais.

No âmbito tributário, a estruturação adequada representa elemento crucial. A distinção clara entre remuneração trabalhista e exploração comercial da imagem, quando legitimamente estabelecida, permite planejamento tributário lícito que otimiza a carga fiscal sem incorrer em práticas evasivas. A profissionalização neste aspecto inclui a documentação meticulosa das atividades de exploração comercial, a proporcionalidade entre valores contratuais e exposição efetiva da imagem, e a manutenção de estruturas societárias com substância econômica real, capazes de resistir ao escrutínio das autoridades fiscais.

A dimensão comercial talvez seja a mais evidente. A gestão profissional identifica oportunidades de mercado alinhadas ao perfil do atleta, segmenta públicos-alvo e estabelece posicionamento estratégico que maximiza o valor percebido da associação com a imagem do esportista. Esta abordagem transcende a mera comercialização para estabelecer verdadeira curadoria de parcerias, selecionando associações comerciais que construam narrativa coerente e potencializem o valor do atleta como ativo de *marketing*. O desenvolvimento de produtos

próprios, criação de conteúdos exclusivos e expansão para plataformas digitais ampliam o escopo de monetização para além das tradicionais aparições em campanhas publicitárias.

A proteção patrimonial constitui outro elemento fundamental. O registro formal de elementos distintivos da imagem – como apelidos, celebrações características, frases associadas ao atleta – impede apropriações indevidas por terceiros e assegura exclusividade na exploração comercial. A vigilância constante contra usos não autorizados e a atuação preventiva contra violações resguardam o valor do ativo e preservam a exclusividade que fundamenta seu valor de mercado. A experiência internacional demonstra que imagens inadequadamente protegidas frequentemente sofrem diluição de valor pela exploração indiscriminada.

A profissionalização implica também capacitação contínua do atleta para interação com mídia, expressão pública e presença digital. O desenvolvimento de habilidades comunicacionais permite participação mais ativa na construção da própria imagem, reduzindo dependência excessiva de intermediários e aumentando autenticidade percebida pelo público. O preparo adequado para entrevistas, pronunciamentos e gestão de crises midiáticas previne danos reputacionais que poderiam comprometer o valor comercial da imagem.

No contexto digital contemporâneo, a gestão profissionalizada incorpora estratégias de presença *online* através de múltiplas plataformas. A criação e distribuição de conteúdo genuíno, o engajamento autêntico com os seguidores e a mensuração precisa de resultados transformam as redes sociais em canais diretos de monetização e construção de valor. Atletas com estratégias digitais bem executadas frequentemente superam em faturamento colegas tecnicamente superiores, mas digitalmente menos articulados.

A internacionalização representa outro componente essencial da profissionalização, especialmente para atletas brasileiros que frequentemente desenvolvem carreiras multinacionais. A adaptação cultural, linguística e jurídica da estratégia de imagem para diferentes mercados requer conhecimento específico das particularidades regionais, desde aspectos regulatórios até preferências culturais que podem afetar a percepção pública. A contratação de assessoria especializada nos mercados-alvo e o desenvolvimento de estratégias geograficamente customizadas permitem maximizar oportunidades globais.

A gestão financeira dos rendimentos provenientes da exploração da imagem constitui elemento frequentemente negligenciado. A alocação adequada dos recursos, investimento em ativos perenes e planejamento para o período pós-carreira esportiva transformam receitas temporárias em segurança financeira permanente. A profissionalização neste aspecto inclui educação financeira do atleta, diversificação de investimentos e criação de estruturas que

garantam fluxo financeiro sustentável independentemente das flutuações na demanda por aparições comerciais.

A dimensão ética da profissionalização merece destaque particular no contexto contemporâneo. A seleção criteriosa de associações comerciais alinhadas aos valores pessoais do atleta preserva sua integridade reputacional e autenticidade percebida. O estabelecimento de políticas claras sobre quais setores, produtos ou causas o atleta deseja associar sua imagem previne contradições valorativas que poderiam comprometer sua credibilidade. Crescentemente, o mercado valoriza consistência ética como fator de precificação do direito de imagem, penalizando contradições entre discurso e prática.

A profissionalização inclui ainda a preparação para transição de carreira, desenvolvendo estratégias para evolução da imagem do “atleta ativo” para outras personificações profissionais – como comentarista, empresário, gestor esportivo ou embaixador de marcas. Esta transformação gradual preserva e reconfigura o valor comercial da imagem além da aposentadoria dos gramados, estendendo significativamente seu ciclo econômico útil.

Portanto, os benefícios da profissionalização transcendem o atleta individualmente para alcançar o ecossistema esportivo mais amplo. Estruturas profissionalizadas elevam padrões contratuais do mercado, incentivam maior transparência nas relações comerciais, reduzem litígios decorrentes de ambiguidades e promovem conformidade tributária. Adicionalmente, a gestão profissional contribui para valorização do futebol como produto de entretenimento e como setor econômico, atraindo investimentos mais sofisticados e parcerias comerciais de maior envergadura.

6 JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

6.1 CASO GUGA

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é um órgão colegiado vinculado ao Ministério da Economia, responsável pelo julgamento administrativo de litígios fiscais entre a Receita Federal do Brasil e os contribuintes. Os contribuintes têm a oportunidade de contestar autos de infração e demais decisões da administração tributária no CARF, o qual funciona como uma instância recursal administrativa. O tribunal administrativo desempenha um papel crucial na resolução de controvérsias fiscais, oferecendo ao judiciário uma opção menos cara e mais rápida.

O órgão é integrado, em igual número, por representantes da Fazenda Nacional, indicados pelo Ministério da Fazenda, e por representantes dos contribuintes, indicados por entidades representativas de categorias econômicas e profissionais de âmbito nacional. Esta paridade visa garantir equilíbrio nas decisões e ampla representatividade dos interesses em conflito, proporcionando julgamentos tecnicamente qualificados e imparciais.

Dessa forma, trazemos à baila, primeiramente, o caso emblemático do ex-tenista Gustavo Kuerten, postulado como o maior tenista brasileiro da história do esporte. Na ocasião, em 2004, ele foi acusado pela RFB de omissão de rendimentos a título de IRPF nos anos de 1999 a 2002. Posto isso, a fiscalização lavrou auto de infração no montante de R\$ 8.193.977,44 (oito milhões, cento e noventa e três mil, novecentos e setenta e sete reais e quarenta e quatro centavos), incluídos o principal, os juros de mora e a multa punitiva fixada em 75% do valor considerado devido.

O ex-tenista constituiu com seu irmão, Rafael Kuerten, a empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda., na qual cada um dos irmãos detinha metade do seu capital. Em suma, Guga cabia manter sua rotina de treinos e participações em competições, além de comparecer a eventos comerciais, por outro lado ficava a cargo do seu irmão gerir a empresa com a equipe personalizada. Tal empresa era responsável por explorar o direito de imagem do atleta na época, isto é, atribuições de gerenciamento e comercialização da imagem.

Logo, todos os rendimentos decorrentes de contratos que envolviam a exploração da imagem eram tributados na pessoa jurídica da empresa supramencionada, sendo recolhido IRPJ pela sistemática do lucro presumido, pois, noutro lado, os rendimentos relacionados

pelos torneios e bonificações pela posição no *ranking* eram oficiados à tributação na pessoa física do atleta (desempenho pessoal). No entanto, o Fisco Federal se posicionou no sentido de que todos os rendimentos relativos à exploração da imagem de Guga deveriam ser tributados na pessoa física do atleta, com o argumento de que por serem direitos personalíssimos seriam intransferíveis a terceiros.

As teses jurídicas adotadas pela defesa foram pautadas no art. 50 do CC e no art. 129 da Lei do BEM, oportunidade em que o primeiro normativo aborda sobre a imprescindibilidade de decisão judicial autorizando a desconconsideração pelas autoridades fiscais da personalidade jurídica para que o fisco pudesse seguir com a autuação. Já o segundo dispositivo legal expõe que juridicamente teria se tornado possível desenvolver atividades personalíssimas por meio de empresa.

A primeira fundamentação jurídica da defesa não é legítima, haja vista que quando a personalidade jurídica de uma empresa é desconsiderada em decorrência de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, modifica-se o sujeito passivo da obrigação. A autoridade fiscal indicou quem entendia ser o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária e reclassificou a receita para considerar como rendimentos auferidos pela pessoa física, e não pela pessoa jurídica. O procedimento fiscal não é resultado da desconsideração da personalidade jurídica, nem é necessário que haja essa desconsideração para que ocorra a reclassificação da receita recebida se, de fato, tratar-se de um rendimento auferido pela pessoa física, e não pela pessoa jurídica.

Isto é, no caso da reclassificação da receita, altera-se o contribuinte do imposto de renda, que deixa de ser a pessoa jurídica e passa a ser a pessoa física. Já no caso da desconsideração da personalidade jurídica, o contribuinte continua sendo a pessoa jurídica, no entanto, a responsabilidade pelo pagamento do débito é imputada aos sócios.

Não obstante, o segundo argumento jurídico da defesa do ex-tenista possui respaldo, tendo em vista que o art. 129 da Lei nº 11.196/05 detém natureza interpretativa. Ou seja, pode ser aplicado a casos anteriores à vigência da lei, que é situação de Guga onde envolve fatos geradores entre 1999 e 2002. A defesa expõe que a Lei nº 9.610/98, editada com o propósito de regulamentar os Direitos de Autor e conexos, autorizou expressamente que direitos personalíssimos fossem utilizados por terceiros. Confira-se o *caput* dos artigos 49 a 89 da Lei nº 9.610/98:

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento,

concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

Art. 89. As normas relativas aos direitos de autor aplicam-se, no que couber, aos **direitos dos artistas intérpretes ou executantes**, dos produtores fonográficos e das empresas de radiodifusão.

Logo, a análise dos supramencionados artigos é suficiente para demonstrar a legalidade da exploração de direitos personalíssimos, como a imagem, por meio de pessoa jurídica. Além do que, comprova-se que o art. 129 da Lei do BEM não seria uma nova norma a qual teria criado a figura das “empresas unipessoais”, e sim de caráter interpretativo que buscou somente aclarar uma situação previamente autorizada pelo ordenamento. O artigo 106, I, do CTN é claro ao dispor: “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;”.

Ademais, esse entendimento é reforçado pela exposição de motivos da Medida Provisória nº252/2005 que posteriormente veio a ser convertida na Lei nº11.196/05 (Lei do BEM). A justificativa apresentada pelo legislativo confirma esse caráter interpretativo:

Os princípios da valorização do trabalho humano e da livre-iniciativa previstos no art. 170 da Constituição Federal asseguram a todos os cidadãos o poder de empreender e organizar seus próprios negócios. O crescimento da demanda por serviços de natureza intelectual em nossa economia **requer a edição de norma interpretativa** que norteie a atuação dos agentes da Administração e as atividades dos prestadores de serviços intelectuais, esclarecendo eventuais controvérsias sobre a matéria.

Nesse diapasão, o conceito de pessoa jurídica dedicada à exploração de atividades de caráter estritamente pessoal não representa uma novidade e já se encontrava devidamente normatizado em nosso ordenamento jurídico. Portanto, não é razoável argumentar que o artigo 129 da Lei do Bem introduziu inovação ao sistema jurídico vigente.

O processo administrativo sob o nº11516.000152/2004-51 terminou empatado, e o presidente da turma proferiu voto de qualidade para desempatar o julgamento, prevalecendo exigência fiscal do posicionamento da RFB. Segue acórdão nº9202-004.548 proferido em 2016 pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA PERSONALÍSSIMA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. Os rendimentos decorrentes de serviços de natureza eminentemente pessoal, inclusive os relativos a cessão de direitos de imagem, devem ser tributados na pessoa física do efetivo prestador do serviço, sendo irrelevante a denominação que lhes seja atribuída ou a criação de pessoa jurídica visando alterar a

definição legal do sujeito passivo.

Posto isso, ao firmar posição pela manutenção da cobrança de IRPF sob o fundamento de que a imagem como direito personalíssimo não poderia ser transferida a terceiros, deixou de observar que a imagem é um direito *sui generis*, tendo como traço diferenciador seu caráter patrimonial que pode ser cedido. Vale destacar que a figura propriamente dita (imagem) é indissociável do indivíduo, mas seus direitos patrimoniais poderão indiscutivelmente ser delegados. Portanto, concluiu-se pela condenação do ex-tenista Gustavo Kuerten a pagar R\$ 7 milhões por receber pagamentos através de empresas que gerenciam sua imagem.

Outrossim, corroborando pela falha do tribunal administrativo, a empresa jurídica no caso em questão possuía estrutura empresarial com propósito negocial e substância econômica. Evidentemente, Guga utilizou da cessão também para gerenciamento e profissionalização de sua carreira profissional por meio da exploração da imagem, que foi imprescindível para o sucesso de sua carreira. Não estando pautado apenas no viés de economia fiscal.

6.2 CASO PATO

Alexandre Pato constituiu com seu pai a sociedade ALGE Promoções e Eventos Ltda., a qual tinha como ativo o direito de exploração da imagem, voz, apelido esportivo, bem como direito de representação do atleta. As autoridades fiscais verificaram a existência de infrações tributárias, todas elas relacionadas ao não pagamento de IRPF.

Primeiramente, o fisco alegou omissão de rendimentos recebidos do clube de futebol Internacional pela licença de uso de direito de imagem nos anos de 2006 e 2007. Como também, omissão de rendimentos recebidos da empresa NIKE pela licença de uso de direito de imagem no ano de 2007. A RFB considerou que os recursos provenientes de contratos de imagem não poderiam ser atribuídos à pessoa jurídica, vistos estarem relacionados a compromissos profissionais de natureza personalíssima, exercidos de forma exclusiva pela pessoa do seu sócio. Em razão dessa acusação fiscal, o crédito tributário de IRPF foi lançado incluindo valores de principal, multa de ofício de 75% do valor devido e juros de mora.

Noutro lado, a defesa do jogador utilizou como base legal o art. 50 do CC, o art. 5º, XVII, da CF e, por último, mas não menos relevante, o art. 129 da Lei do BEM. Além disso, requereu que caso seja admitida a tributação na pessoa física, deve ser reconhecida a dedução dos tributos pagos pela ALGE sobre a totalidade dos rendimentos tributados.

Diante da litigância posta, a posição firmada pelo CARF foi no sentido de consignar

imagem como bem jurídico peculiar, pois ao mesmo tempo em que é absoluto, indisponível, indissociável e imprescritível, pode ser objeto de contratos entre pessoas físicas e jurídicas. Apesar dessa posição inicial acertada pelo tribunal administrativo, entendeu posteriormente que o contrato de uso de imagem do jogador em questão não era autônomo em relação ao contrato de trabalho, com o argumento de que ambos tinham o mesmo prazo de validade e vinculação de exigibilidade.

Logo, o conselho administrativo de recursos fiscais decidiu manter a exigência do IRPF na relação entre a empresa e o Internacional, pois optou pelo entendimento de que os valores recebidos a título da exploração da imagem constituíam uma complementação da remuneração da força de trabalho associada ao clube esportivo.

No entanto, a coincidência de datas de vigência do contrato de trabalho e de imagem de um jogador é inevitável, tendo em vista que não há como conceber que uma agremiação esportiva faça uso da imagem de um jogador que não integra mais o seu plantel. Ou seja, a vinculação de ambos os contratos não pode ser interpretada como um indício de ato simulado, na medida em que o contrato de imagem é acessório do contrato de trabalho, mas nem por isso com ele se confunde. Nesse sentido, a posição do CARF foi totalmente errônea em suposta necessidade de autonomia dos contratos, impondo que ambos não guardassem relação, e assim negando a possibilidade de o clube fazer uso da imagem do atleta.

Outrossim, o tribunal administrativo deliberou-se pelo cancelamento da exigência do IRPF sobre as receitas auferidas pela ALGE em decorrência do contrato de imagem firmado com a NIKE. Tal posição foi um grande acerto. Quanto à compensação dos tributos pagos em nome da pessoa jurídica ALGE com os valores considerados devidos pela pessoa física de Alexandre Pato, foi correto o posicionamento do CARF em permitir a compensação dos valores já recolhidos com os cobrados no auto de infração.

Diante do exposto, como já narrado no caso anterior, o art. 50 do CC não produz efeitos imediatos no campo tributário, haja vista que a desconsideração da personalidade jurídica altera a regra matriz de incidência tributária, o que somente pode ser feito por meio de lei complementar, nos termos do art. 146, III, da CF. Já no tocante ao art. 129 da Lei do Bem, sua discussão acerca da retroatividade não abarca o caso em questão, pois os fatos geradores ocorreram após o início de sua vigência, tornando-se indiscutivelmente cabível.

6.3 CASO NEYMAR

O atleta Neymar da Silva Santos Júnior construiu uma imagem poderosa, chamando a

atenção de diversas empresas interessadas em divulgar suas marcas e produtos de forma associada à sua imagem. Assim, desde o tempo em que jogava no Santos, despertou fiscalização da RFB a qual passou a examinar os contratos envolvendo a imagem do jogador.

Com a análise minuciosa dos contratos por parte do fisco, resultou-se na lavratura de auto de infração relativo ao período de 2011 a 2013, com a imposição de multa agravada de 150% do total considerado devido. Como é um caso bastante complexo e recheado de observações, importante considerar que existiam três sociedades: Neymar Sport, N&N Consultoria e N%N Administração de Bens. Vale destacar que todas elas tinham como sócios os pais do atleta, oportunidade em que ele não possuía vínculo institucional direto com tais sociedades.

De acordo com análise do Acórdão 2402-005.703, crucial separar os fatos verificados e a alocação de rendimentos. Em primeiro lugar, aborda-se que a empresa Neymar Sport possuía objeto social de explorar a imagem do jogador, sob a sistemática do lucro presumido. Posto isso, os conselheiros decidiram que os contratos firmados entre Neymar Sport e Santos promoveram pagamento de parcela do salário de forma disfarçada, como se fosse contraprestação pelo uso da sua imagem, devendo ser tributados na pessoa física do atleta rendimentos originalmente alocados na pessoa jurídica.

Importante frisar que o CARF entendeu como válido o contrato envolvendo a transferência da imagem feita pelo jogador para a empresa, com respaldo no art. 87-A da Lei Pelé. Todavia, apesar dessa concessão permitida, os conselheiros entenderam que houve entrelaçamento entre as condições dos contratos de imagem e trabalho. Um ponto sensível diz respeito à desproporção dos rendimentos pagos a título de imagem em relação aos pagos como salário. Os conselheiros apontaram ainda como fragilidade na defesa do jogador a existência de pagamentos mensais e sistemáticos por parte do Santos pelo uso da imagem do atleta, independentemente da sua efetiva utilização e dos resultados obtidos.

Não obstante, resta-se equivocado tal entendimento, tendo em vista que é crível que um jogador do porte de Neymar Júnior receba valores maiores pelo uso de sua imagem em comparação à quantia prevista no contrato de trabalho. Temos que ter cautela ao exigir o limite de percentual para rendimentos através do uso da imagem para todo e qualquer caso. Além disso, entendo que o clube esportivo não possui a obrigação de provar que utilizou a imagem do jogador, porque a agremiação esportiva paga pela possibilidade de usar, ou seja, não tendo que comprovar o uso efetivo.

Noutra perspectiva, os contratos firmados pela Neymar Sport com terceiros foram vistos como corretos com relação à tributação na pessoa jurídica, sendo cancelada essa

parcela de IRPF da autuação fiscal. O Conselho entendeu estar presente o elemento da empresa, havendo estrutura empresarial compatível com o seu objeto social. O auto de infração lavrado pela administração tributária foi no sentido ultrapassado de que a licença do direito de uso da imagem do jogador não poderia ter sido adotada, pois a imagem, por ser um direito personalíssimo, não poderia ser transferida para uma pessoa jurídica.

O Conselho também concluiu pela manutenção da exigência fiscal em atribuir à pessoa física do atleta as receitas oriundas dos contratos firmados pela N&N Consultoria com o Barcelona ao teor de preferência em futura venda. Tal empresa era responsável pela prestação de serviços de consultoria esportiva, planejamento e otimização da carreira. Como bem observaram os conselheiros, a empresa era recém-constituída, sem capital social integralizado, sem funcionários e sem capacidade financeira de honrar a dívida, servindo como mecanismo para tentar mascarar valores pagos a títulos de luvas ao jogador, por sua futura transferência.

A autonomia de vontade das partes em livremente organizar seus negócios não pode servir de subterfúgio para a sonegação fiscal. Isto é, o somatório de indícios podem levar à constatação de um negócio simulado, como por exemplo: inexistência de uma programação com atividades que envolvam a utilização da imagem do atleta, ausência de campanhas publicitárias vinculadas à imagem do atleta ao clube ou aos seus patrocinadores, inexistência de produtos que explorem a imagem do jogador, não identificação de operações relacionadas ao objeto social da empresa, práticas comerciais pouco usuais, não integralização do capital social, etc.

Outrossim, importante destacar que o CARF, diferentemente do caso Pato, não condicionou o uso da imagem por empresa à autonomia do contrato de imagem em relação ao contrato de trabalho. Em outras palavras, reconheceu a possibilidade de pessoa jurídica fazer uso da imagem do Neymar, fosse o contrato de imagem autônomo ou não em referência ao contrato de trabalho.

É evidente que o atleta sozinho não teria condições de negociar com patrocinadores, cláusulas contratuais complexas, ou cobrar do contratante o seu eventual descumprimento, sem o auxílio dos profissionais contratados. Também não teria condições de gerenciar os compromissos pactuados, recebimentos, pagamentos de tributos e cumprimento de obrigações acessórias. Posto isso, decisão acertada do tribunal administrativo.

Diante do exposto, o avanço dado pelo Conselho através do julgamento desse caso é significativo, haja vista que apesar de já ter admitido que a imagem poderia ser explorada por pessoa jurídica, a sua exploração pelo clube empregador por vezes foi negada, como nos

casos Guga e Pato relatados anteriormente. Assim, serviu de fonte para a identificação de elementos os quais podem levar à apuração de negócio simulado, bem como mostrou importante avanço da jurisprudência administrativa ao reconhecer a possibilidade da imagem a ser explorada por intermédio de pessoa jurídica.

6.4 ACÓRDÃOS RECENTES

No que diz respeito à exploração do direito de imagem por pessoa jurídica, a matéria tem sido recorrente no CARF, sendo que há distintos posicionamentos quanto ao tratamento tributário dos valores recebidos por atletas, por intermédio de pessoa jurídica, a título de direitos de imagem. A ausência de pacificação da temática promove grave insegurança jurídica, mesmo havendo arcabouço legislativo sólido favorável à cessão do direito de imagem do desportista. O assunto ainda é extremamente controverso nas sessões do CARF.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em alguns julgamentos, continua não vinculando o art. 129 da Lei do BEM à esfera da exploração do direito de imagem do atleta profissional de futebol. Vejamos a ementa do acórdão nº9202-011.586 o qual foi julgado na sessão do dia 28 de novembro de 2024 pela 2ª Turma da Câmara Superior:

O disposto no art. 129 da Lei no 11.196/2005, refere-se exclusivamente à prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, razão pela qual a cessão de direitos de imagem de atletas desportivos não está subsumido às hipóteses ali previstas.

Os conselheiros argumentaram que a despeito de ter sido a constitucionalidade do art. 129 da Lei do Bem chancelada do bojo da ADC nº66, certo ali inexistir qualquer menção acerca da subsunção da exploração do direito de imagem de atletas ao dispositivo que prevê forma de tributação mais favorecida. Ou seja, a cessão é da exploração do direito de imagem do desportista para pessoa jurídica, consistindo numa obrigação de dar, de licenciar, permitindo o uso e exploração, de modo que não há que se falar em “prestação de serviços” e, consequentemente, não há que se falar em aplicação do art. 129 da Lei do Bem.

Contudo, é incontestável que as atividades profissionais relacionadas ao aproveitamento da imagem de atletas constituem prestações de serviços intelectuais de caráter estritamente pessoal, com evidente dimensão artística em sua essência. Isso ocorre porque, mesmo desconsiderando a excelência esportiva do profissional ou suas aptidões interpretativas, ao comprometer-se com a execução de diretrizes predefinidas numa ação de

marketing, o atleta representa uma construção fictícia, apartada de sua realidade cotidiana. Nesse contexto específico, ele desempenha autenticamente o papel de intérprete artístico. Dessa forma, mobiliza suas capacidades cognitivas mediante a exploração de sua própria representação visual.

Em suma, quando o esportista participa de produções publicitárias, ele transcende sua função primária competitiva, adentrando um campo expressivo que demanda criatividade e interpretação. O ambiente comercial reconfigura temporariamente sua identidade profissional, transformando-o em comunicador visual que transmite conceitos através de sua presença física e performance dirigida, exercendo assim uma atividade que, embora distinta de sua ocupação principal, incorpora inegáveis elementos de elaboração mental e manifestação personalíssima. Ao lado do aspecto cultural que existe no contexto da influência da imagem, os resultados relacionados à exploração da imagem requerem a utilização do intelecto.

Noutro lado, em setembro de 2023, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF rejeitou embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional no sentido de firmar que serviço intelectual, de fato, é conceito fluido de definição imprecisa tendo como uma única certeza que a natureza científica, artística ou cultural é rol exemplificativo deste dispositivo. Isto é, favorável ao contribuinte para cancelar o lançamento. Destaca-se a relatora do processo, conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira, pelo entendimento exposto nesse acórdão e no anterior sob nº2402-010.84, o qual ensejou oposição dos aclaratórios em questão.

Os conselheiros entenderam que acerca da divergência doutrinária relacionada à aplicação do art. 129 da Lei nº 11.129/2005 pela exploração do direito de imagem, parece lógico o entendimento quanto à existência de um aspecto cultural no contexto de influência da imagem. Ao lado do aspecto cultural que existe no contexto da influência da imagem, os resultados relacionados à exploração da imagem requerem a utilização do intelecto. Vê-se, ainda, que inexistem dúvidas quanto à abrangência do art. 129 da Lei nº 11.129/2005, onde a “palavra ‘inclusive’, nele contida – “serviços intelectuais, *inclusive* os de natureza científica, artística ou cultural” –, não deixa margem às tergiversações que pretendam dizer que a natureza científica, artística ou cultural constitua uma relação exaustiva da norma”.

Segue ementa do acórdão 2402-012.192:

DIREITO DE IMAGEM. CESSÃO A PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. ART. 87-A DA LEI PELÉ.

O artigo 87-A da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé) prevê que o direito de imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil, inconfundível com o contrato especial de trabalho desportivo.

ART. 129 DA LEI Nº11.196/2005. ASPECTO CULTURAL NO CONTEXTO DE INFLUÊNCIA DA IMAGEM.

O exercício de atividade personalíssima por meio de pessoa jurídica é amparado pelo art. 129 da Lei 11.196/2005, que surgiu no ordenamento jurídico com a finalidade de viabilizar a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de natureza intelectual. Ao lado do aspecto cultural que existe no contexto da influência da imagem, os resultados relacionados à exploração da imagem requerem a utilização do intelecto.

Nesse sentido, complementa-se na ora decisão que de fato, o art. 129 da Lei nº11.196/2005 não cria forma inovadora de tributação, tampouco busca atribuir condição de contribuinte à pessoa diversa daquela determinada pelo CTN. Simplesmente, veio dirimir dúvidas quanto à tributação dos rendimentos recebidos pela prestação de serviços quando prestados pelas sociedades ou em nome destas, mesmo que em caráter personalíssimo.

Não obstante, através do acórdão 9202-011.585, julgado pela 2ª Turma da Câmara Superior, entendeu por unanimidade o colegiado em dar provimento ao recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, modificando a decisão supramencionada pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção.

Os conselheiros decidiram que apenas com a edição da Lei nº12.395/2011, que inseriu o artigo 87-A na Lei nº9.615/98, é que surgiu alguma normatização quanto à cessão do direito de uso de imagem e, mesmo nesse período, a tributação recairia na pessoa do titular do direito, por se tratar de renda de natureza personalíssima, a ser tributada, naturalmente, na pessoa física. Segue ementa do julgado envolvendo o mesmo contribuinte, isto é, fatos geradores ocorridos após a vigência do art. 129 da Lei nº11.196/2005:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATLETA. JOGADOR DE FUTEBOL. DIREITO DE IMAGEM DE CONTEÚDO PATRIMONIAL. LICENCIAMENTO MEDIANTE CESSÃO DA EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DOS DIREITOS DE IMAGEM DA PESSOA FÍSICA PARA PESSOA JURÍDICA DA QUAL O DESPORTISTA É UM DOS SÓCIOS. INEXISTÊNCIA DE EFETIVA EXPLORAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE ECONÔMICA POR MEIO DA EMPRESA. ELEMENTOS CARACTERÍSTICOS DA SIMULAÇÃO. EVASÃO FISCAL. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA POR IDENTIFICAÇÃO DOS FATOS EFETIVAMENTE OCORRIDOS. REQUALIFICAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA.

O entendimento pautou-se de que não é situação de aplicação do art. 129 da Lei nº11.196, por não ser caso de prestação de serviços na cessão da exploração do direito de imagem. Sustenta-se na fundamentação do julgado que o dispositivo trata exclusivamente de “prestação de serviços” e a exploração econômica (comercialização) da vertente patrimonial

do direito de imagem de uma pessoa física por outra pessoa, física ou jurídica, que recebe a autorização para a exploração comercial, não é prestação de serviços. Trata-se de sublicenciar o direito de uso da imagem em razão da licença que recebe para comercializar o direito patrimonial traduzido pela imagem da pessoa física.

Vale destacar o voto vencido do conselheiro relator Leonam Rocha de Medeiros, oportunidade em que distingue a discussão em dois eixos: primeiramente, na possibilidade, em tese, de cessão da exploração do direito de imagem por jogador de futebol para pessoa jurídica da qual seja sócio. E na possibilidade, ou não, de cessão da exploração do direito de imagem por jogador de futebol para pessoa jurídica da qual seja sócio em contexto prático indicado como incontroverso nos autos.

Ora, o referido voto do relator, apesar de entender não ser caso de aplicação do art. 129 da Lei nº11.196, por não se encaixar como prestação de serviços na cessão da exploração do direito de imagem, defende que as normas constitucionais e o campo de atuação do direito privado autorizam a cessão da exploração em vertente patrimonial diretamente da pessoa física do atleta para a pessoa jurídica da qual ele seja titular ou um dos sócios. A norma da Lei Pelé só vem aclarar uma possibilidade de negociação direta com o clube, sem desprezar outras possíveis alternativas no campo da liberdade de se organizar para a exploração da vertente patrimonial do direito de imagem. Portanto, finalizou o entendimento de que mesmo entendendo pela possibilidade de exploração do direito de imagem por pessoa jurídica que tenha por sócio pessoa física de desportista, diante da simulação do caso dado por elementos incontrovertidos reportados, impõe-se a reforma do acórdão vergastado em favor do recorrente.

O contexto de uniformização pressupõe não apenas entender ser possível a cessão do direito de imagem para pessoa jurídica, mas também que não ocorra artificialismo em termos de simulação na cessão da exploração do direito de imagem por pessoa jurídica. Importa compreender o efetivo caráter elisivo da cessão da exploração do direito de imagem.

A sessão do julgamento ocorreu no dia 28 de novembro de 2024, julgado também totalmente atual pela 2ª Turma da Câmara Superior. Tal situação corrobora para sustentar que a matéria ainda não está pacificada na esfera administrativa, haja vista que o entendimento da atual composição da Câmara Superior do CARF é pautado na impossibilidade de exploração do direito de imagem por pessoa jurídica, em razão da natureza personalíssima da renda.

Importante mencionar também que o fisco sustenta nos autos de infração que a cessão de exploração de uso de imagem não se confunde com prestação de serviço, sendo uma exploração por terceiro de um patrimônio pessoal. Também menciona que a regra do art. 87- A da Lei nº9.615 (Lei Pelé), incluído pela Lei nº12.395, de 2011, não deve ser aplicada

retroativamente aos fatos geradores objeto dos autos (2007 e 2008). Além disso, argumenta que o dispositivo trataria apenas da cessão do direito de uso da imagem pelo atleta mediante remuneração a este, e não de cessão de direito de exploração comercial da imagem para uma pessoa jurídica ao atleta relacionado como forma artificial. Essa postura da autoridade coatora não está em consonância com o entendimento do presente trabalho científico.

Por fim, trago à tona o acórdão do recurso voluntário nº2402011.329 julgado pela 2ª Seção de Julgamento da 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária em 06 de abril de 2023, onde os conselheiros atestaram que há permissão legal de cessão de direitos personalíssimos para a exploração comercial por terceiros, inclusive pessoa jurídica, através do art. 129 da Lei nº11.196/2005. Segue ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF). Exercício: 2012. CESSÃO DE DIREITOS PERSONALÍSSIMOS A PESSOA JURÍDICA PARA EFEITOS DE TRIBUTAÇÃO. **POSSIBILIDADE. RELAÇÃO TRABALHISTA NÃO PODE SER PRESUMIDA. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO PARA SE DESCONSIDERAR A PESSOA JURÍDICA.** Há permissão legal de cessão de direitos personalíssimos para a exploração comercial por terceiros, inclusive pessoa jurídica, Lei 11.196/2005, Art. 129. Relação contratual de natureza civil só pode ser desconsiderada se, no caso concreto, ser caracterizada a existência de uma relação de trabalho com todos os seus elementos caracterizadores, Arts. 2º e 3º da CLT e Art. 50 Código Civil.

Os conselheiros afirmaram que em que pese haver interpretações restritivas que procuram excluir o esporte do rol de atividades de natureza cultural, a melhor exegese impede tal entendimento, pois o termo “cultural” não pode se limitar a expressões eruditas ou acadêmicas. Também, não se pode considerar que atividades desportivas não se subsumam ao conceito de “cultura”, pois esta deve ser compreendida em seu sentido amplo como os comportamentos, tradições e conhecimentos de um determinado grupo social, incluindo a língua, as comidas típicas, as religiões, música local, artes em suas mais diversas expressões, vestimentas, entre inúmeros outros aspectos. Em suma, cultura pode e deve ser entendida como o modo de vida de uma população em suas mais diversas manifestações, designa o conjunto das tradições, técnicas e instituições que caracterizam um grupo humano. Imaginar que cultura se refira tão somente a manifestações relativas às artes tradicionais, não encontra guarita nos principais dicionários e na literatura das ciências humanas, filosofia, sociologia e antropologia.

Diante da exposição de alguns julgados, esta jurisprudência administrativa, embora não vincule o Poder Judiciário, possui significativo valor persuasivo e frequentemente antecipa tendências que posteriormente se refletem nas decisões dos tribunais superiores. Em

muitos casos, as soluções técnicas desenvolvidas no âmbito do CARF servem como importante referencial para o aperfeiçoamento legislativo e para a evolução doutrinária do direito tributário brasileiro.

Do ponto de vista da racionalização do sistema de solução de controvérsias fiscais, o CARF funciona como eficaz filtro de litigiosidade, permitindo que parcela significativa dos conflitos tributários encontre solução definitiva na esfera administrativa, sem necessidade de judicialização. Esta função contribui para desafogar o Poder Judiciário, reduzindo o tempo médio de resolução das controvérsias fiscais e os custos sociais e econômicos da litigiosidade tributária.

Para os contribuintes, a existência do CARF representa importante garantia processual, assegurando o direito à ampla defesa e ao contraditório no âmbito administrativo, com possibilidade de revisão técnica dos atos de lançamento por órgão especializado e independente da autoridade lançadora. A gratuidade do procedimento administrativo e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário durante seu curso constituem vantagens adicionais que tornam esta via particularmente atrativa para a resolução de controvérsias fiscais.

Em síntese, o CARF ocupa posição central no sistema brasileiro de solução de controvérsias tributárias, desempenhando funções que transcendem a mera revisão de lançamentos fiscais para alcançar dimensões interpretativas, jurisprudenciais e sistêmicas fundamentais para o adequado funcionamento da ordem tributária nacional. Sua atuação técnica e especializada contribui decisivamente para a promoção da segurança jurídica, da isonomia fiscal e da eficiência na aplicação das normas tributárias, valores essenciais para o desenvolvimento econômico sustentável e para a construção de relação mais equilibrada e transparente entre fisco e contribuintes.

7 DECISÕES JUDICIAIS

Já no tocante à jurisprudência judicial, notaremos que a justiça trabalhista é favorável aos atletas quando inexistem provas de omissão de rendimentos. Ou seja, ao contrário da esfera administrativa, a via judicial dá a devida atenção e o respaldo necessário ao arcabouço legislativo sólido envolvendo a temática. Vejamos julgado do Tribunal Superior do Trabalho o qual decidiu que não há elementos suficientes nos autos para invalidar os contratos de natureza civil referentes à cessão do direito de uso da imagem do jogador, razão pela qual reformou a sentença para afastar o reconhecimento de natureza salarial dos valores pagos por força destes, bem como a incidência dos reflexos decorrentes.

RECURSO DE REVISTA. ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. CONTRATO DE CESSÃO DO DIREITO DE USO DA IMAGEM. AJUSTE CONTRATUAL DE NATUREZA CIVIL. ART. 87-A DA LEI 9.615/95. FRAUDE À LEGISLAÇÃO TRABALHISTA NÃO DEMONSTRADA. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 126/TST.

1. O Tribunal Regional reformou a sentença para afastar o reconhecimento da natureza salarial dos valores pagos a título de "exploração da imagem", registrando a conclusão daquele Colegiado de que "não há elementos suficientes nos autos para invalidar os contratos de natureza civil referentes à cessão do direito de uso da imagem do jogador"; que "os pagamentos a título de direito de imagem eram efetuados mensalmente, em valores que não se distanciam muito da remuneração mensal do jogador" e que "não restou demonstrado erro, dolo, coação ou qualquer outro vício de consentimento na celebração dos contratos em questão reflexos decorrentes".

4. Na hipótese, contudo, os elementos fáticos registrados pelo Tribunal Regional não são suficientes a demonstrar eventual intenção fraudulenta no ajuste de "contrato de cessão de imagem", a atrair a aplicação da Súmula 126/TST como óbice ao exame da acenada violação do art. 87-A da Lei 9.615/95. 5. Divergência jurisprudencial formalmente válida e específica não demonstrada (art. 896, a, da CLT e Súmulas 296 e 337 do TST). Recurso de revista não conhecido³⁹.

Os ministros da primeira turma do TST finalizaram o julgamento com a seguinte fundamentação:

Não há dúvidas, portanto, que a lei assegura a possibilidade do contrato de cessão do direito do uso da imagem, de natureza civil, em que o atleta profissional permite a utilização de sua imagem para fins comerciais, mediante o recebimento de valores que efetivamente correspondam a essa finalidade. No entanto, o entendimento deste Tribunal Superior é de que constatado o desvirtuamento da finalidade precípua de exploração de imagem e comprovada a tentativa de fraude à legislação trabalhista, há de ser considerado nulo o ajuste, por força do artigo 9º da CLT.

³⁹ (TST – RR: 2653720145090001, Relator: Hugo Carlos Scheuermann, Data de Julgamento: 28/09/2016, 1ª Turma, Data de Publicação: DEJT 30/09/2016).

Ademais, no mesmo sentido, importante evidenciar entendimento da Justiça Federal, onde o Tribunal Regional Federal (TRF) da 5ª Região considerou que a imagem do jogador de futebol tem natureza intelectual, cultural e artística, devendo ser afastada a presunção do fisco de que a utilização do direito de uso da imagem do jogador de futebol por pessoa jurídica é irregular, sendo necessário comprovar, no caso concreto, a irregularidade da prestação de tais serviços. Segue ementa:

EMENTA TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IRPF. CESSÃO DO DIREITO DE USO DE IMAGEM DE JOGADOR DE FUTEBOL. PRESTAÇÃO DO SERVIÇO POR PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005. ABUSO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. NÃO DEMONSTRAÇÃO PELO FISCO. SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA MANTIDA. HONORÁRIOS RECURSAIS.

3. Sobre a possibilidade de o contrato de uso de imagem não ser firmado pela pessoa física, mas por pessoa jurídica, o STF, no julgamento da ADC 66/DF, em 21/12/2020, reconheceu a constitucionalidade da norma inscrita no art. 129 da Lei nº11.196/2005, a qual dispõe que, para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 do CC.

5. A mencionada norma surgiu com a finalidade de autorizar, de forma expressa, a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de natureza intelectual, cultural, artística ou científica. Logo, desde então, considerando que a imagem do jogador de futebol tem natureza intelectual, cultural e artística, deve ser afastada a presunção do Fisco de que a utilização do direito de uso da imagem do jogador de futebol por pessoa jurídica é irregular, sendo necessário comprovar, no caso concreto, a irregularidade da prestação de tais serviços. Quando se trata de prestação de serviços intelectuais, a disposição do art. 129 da Lei nº11.196/2005 prestigia o livre exercício da atividade econômica, bem como a liberdade de as empresas definirem suas escolhas organizacionais e seus modelos de negócio. O uso da imagem do jogador de futebol, portanto, pode ser negociada, como uma relação civil, por pessoa jurídica, desde que não exista abuso da personalidade jurídica (art. 50 do CC).

9. É verdade que o art. 87-A da Lei nº9.615/1998, que deixa expresso o direito de cessão do direito do uso de imagem do atleta, mediante ajuste contratual de natureza civil, foi introduzido no ordenamento jurídico apenas com a Lei nº12.395/2011, ou seja, depois dos fatos em debate. Ocorre que, mesmo antes disso, não havia impedimento para que os particulares fizessem o que a lei não proibia. Ademais, muito antes, já estava em vigor o art. 129 da Lei nº11.196/2005.

11. Como a autuação fiscal se deu sem que tenha sido demonstrado abuso da personalidade jurídica (art. 50 do CC), os efeitos das relações obrigacionais da

pessoa jurídica não podem ser estendidos à pessoa física. Mantida a sentença que determinou a anulação do débito fiscal em debate⁴⁰.

Ora, o eixo da discussão está relacionado à efetividade da transferência da imagem para pessoa jurídica com o fito de contornar obrigações previdenciárias e trabalhistas. Entendo que o clube não precisa comprovar o direito de uso dessa imagem, tendo em vista que a remuneração é pelo direito de uso da imagem pelo clube. A questão do ônus da prova é muito mais relacionada pela existência ou não da gestão patrimonial dos direitos econômicos relacionados à imagem. Os vícios de existência ou de validade envolvidos nessa transferência de imagem para empresa têm que ser comprovados.

Portanto, é preciso haver prova de que parte do salário foi travestido de remuneração pelo direito de uso, ou seja, que parte da verba salarial está sendo paga disfarçadamente através de remuneração pelo direito de imagem. Destaco aqui indícios que podem ser considerados: Remuneração pelo direito de imagem muito superior ao salário nominal do atleta, incompatibilidade da remuneração do direito de imagem com o valor de mercado do atleta, com grau de fama daquele esportista, com tempo de carreira, exposição da mídia, com a forma como é feita essa exploração da imagem, retorno que o clube pode ter com a exploração dessa imagem.

Vale mencionar também que há discussão acerca da competência jurisdicional envolvendo essas demandas. Assim, seguem julgados com entendimentos diferentes acerca do juízo competente:

ATLETA PROFISSIONAL. DIREITO DE IMAGEM. CONTRATO FIRMADO ENTRE O CLUBE E PESSOA JURÍDICA CONSTITUÍDA PELO ATLETA. **COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO.** A competência material define-se em função do pedido e da causa de pedir. Assim, se a causa de pedir liga-se ao vínculo empregatício firmado entre as partes, e o pedido dela decorre, não há dúvida de que, nos termos do artigo 114, IX, da Constituição da República, a Justiça do Trabalho será competente para julgar o litígio⁴¹.

JOGADOR DE FUTEBOL PROFISSIONAL. CONTRATO DE CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM CELEBRADO ENTRE EMPRESA PRIVADA E O CLUBE. **INCOMPETÊNCIA MATERIAL. JUSTIÇA DO TRABALHO.** Sedimentou-se a jurisprudência desta 7ª Turma no sentido de que **havendo cessão de direitos de uso de imagem do atleta profissional a empresa de publicidade de que este é sócio, eventual pretensão voltada ao recebimento de valores inadimplidos pelo clube de futebol cessionário detém natureza civil, sendo titular do direito a empresa para a qual o empregado cedeu seus direitos.**

⁴⁰ (TRF-5 – APELAÇÃO CÍVEL: 0802021-40.2021.4.05.8200, Relator: RUBENS DE MENDONÇA CANUTO NETO, Data de Julgamento: 28/11/2023, 4ª TURMA).

⁴¹ (TRT-1 – Recurso Ordinário Trabalhista: 0101127-03.2022.5.01.0019, Relator: RILDO ALBUQUERQUE MOUSINHO DE BRITO, Data de Julgamento: 21/02/2024, Nona Turma, Data de Publicação: DEJT).

Ausente alegação de vício de consentimento ou fraude no contrato de cessão, os valores postulados decorrem de avença entre pessoas jurídicas, **o que afasta a competência da Justiça Trabalho para a apreciação da causa**, declarando-se a extinção do feito sem julgamento de mérito no particular⁴².

A relação de necessária vinculação e acessoriedade do pacto laboral celebrado entre atleta profissional, o clube contratante e o contrato de exploração de imagem são tão evidentes que basta pensar que, no meio futebolístico, se e quando não existe aquele primeiro contrato de trabalho, o segundo (contrato de exploração de imagem) nem é cogitado. Apesar de serem inconfundíveis, firma-se a premissa de que o contrato de cessão de exploração da imagem se vincula e guarda relação com o contrato de trabalho. Então, entendo que a justiça trabalhista é competente para julgamento de processos envolvendo a presente temática.

Além disso, resta-se evidente que a grande maioria dos julgados de demandas judiciais é pautada na possibilidade de exploração do direito de imagem do atleta profissional de futebol o qual cede o aspecto patrimonial desse bem para uma pessoa jurídica. Os pontos de análise e discussão são voltados ao efetivo uso comercial da exploração do direito de imagem do atleta, de modo a se combater a simulação e fraude. Isto é, não ocorra artificialismo em termos de simulação na cessão da exploração do direito de imagem por pessoa jurídica. Importa compreender o efetivo caráter elisivo da cessão da exploração do direito de imagem, em contraposição à omissão de rendimentos.

Vejamos dois julgados em segunda instância:

ATLETA PROFISSIONAL. DIREITO À IMAGEM. DESVIRTUAMENTO DA PARCELA. INEXISTÊNCIA DE PROVA EFETIVA DO USO DA IMAGEM DO ATLETA. FRAUDE RECONHECIDA. NATUREZA JURÍDICA SALARIAL DECLARADA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL SUPERIOR DO TRABALHO. Não sendo demonstrado o efetivo uso da imagem do atleta, ilegítimo será o pagamento da parcela preconizada pelo art. 87-A. Analisando os documentos juntados aos autos com a contestação pelo demandado, não se vislumbra nenhuma prova de participação ou exposição da imagem do jogador em campanhas ou promoções publicitárias, reuniões ou eventos, aptos justificar a cessão de imagem do atleta como um simples fato de natureza civil. Assim, comprovada a fraude, deve-se declarar o contrato de cessão de uso do direito de imagem nulo de pleno direito, nos termos do art. 9º da CLT, com a atribuição do caráter salarial à parcela recebida fraudulentamente a título de direito de imagem e sua consequente integração na remuneração do atleta para todos os efeitos. Precedentes do Tribunal Superior do Trabalho. Recurso parcialmente provido⁴³.

⁴² (TRT-9 – AP: 0001637-85.2020.5.09.0041, Relator: ROSEMARIE DIEDRICHS PIMPAO, Data de Julgamento: 26/05/2022, 7ª Turma, Data de Publicação: 09/06/2022).

⁴³ (TRT-13 – ROT: 00009124020225130001, Data de Julgamento: 30/05/2023, 2ª Turma, Data de Publicação: 01/06/2023).

EMENTA: ATLETA PROFISSIONAL. DIREITO DE IMAGEM. NATUREZA SALARIAL RECONHECIDA. **Mais importante que tudo isso, no presente caso, não restou demonstrada a utilização da imagem do Reclamante em campanhas de publicidade e promoções, e muito menos a participação em programas de televisão ou rádio ou qualquer outro tipo de evento com a finalidade de promover a agremiação. Igualmente, não restou demonstrada a fabricação e comercialização de produtos vinculados à imagem do jogador, conforme descrito nas cláusulas 1ª, § 2º, e 3ª, item a, para justificar os valores pagos acerca disso. Nesse contexto, sobressai, no caso, que o contrato de cessão de imagem foi mero acessório do contrato de trabalho, com a finalidade de mascarar componente salarial, não resistindo, assim, frente à judiciosa diretriz do art. 9º da CLT. Recurso do Réu a que se nega provimento, no aspecto⁴⁴.**

Posto isso, conclui-se que a exploração do direito de imagem pelo atleta profissional de futebol é indubitavelmente permitida, a jurisprudência majoritária caminha nesse entendimento, oportunidade em que o cerne da temática é na análise elisiva da exploração do direito de imagem por pessoa jurídica, de modo a combater práticas evasivas em prol do uso efetivo do direito de imagem pela empresa.

Por fim, importante pontuar, mesmo que de forma discreta, que não há incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, pois a atividade é pautada num contrato com uma obrigação de “dar” e não com uma obrigação de “fazer”. A transmissão do direito de imagem não gera uma obrigação de fazer e não possui o fato gerador do ISS. Mesmo tratando a exploração do direito de imagem como prestação de serviço intelectual, de acordo com o art. 129 da Lei do BEM, o serviço é centralizado no uso da imagem do jogador de futebol.

O objeto do contrato encontra-se delimitado na efetiva cessão do direito do uso de imagem. Apesar da haver argumentos em sentido contrário, vislumbro que a de cessão de direitos de imagem constitui-se em uma obrigação de dar, porquanto uma parte cede à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante contraprestação pecuniária. Respalhando tal entendimento, a Lei nº9610/88, que cuida dos direitos autorais, através do artigo 3º, aborda que os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis.

Segue jurisprudência que caminha nesse sentido:

APELAÇÃO CÍVEL-TRIBUTÁRIO – ISSQN – AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE DÉBITO FISCAL C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO – CONTRATO DE CESSÃO DO DIREITO DO USO IMAGEM DE ATLETA- OBRIGAÇÃO DAR-NÃO INCIDÊNCIA ISSQN-REPETIÇÃO INDÉBITO-

⁴⁴ (Processo: ROT – 0000108-40.2022.5.06.0010, Redator: Edmilson Alves da Silva, Data de julgamento: 07/03/2024, Quarta Turma, Data da assinatura: 07/03/2024) (TRT-6 – Recurso Ordinário Trabalhista: 0000108-40.2022.5.06.0010, Data de Julgamento: 07/03/2024, Quarta Turma).

CABIMENTO. -A cessão de direitos de imagem constitui-se em uma obrigação de dar, porquanto uma parte cede à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante contraprestação pecuniária. Sendo assim, ausente a prestação de serviço que autorize a cobrança do tributo – A autora faz jus à pretensão repetitória do indébito tributário, na forma disciplinada pelo artigo 166 do CTN e Súmula nº 546 do STF-Recurso provido⁴⁵

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. ISSQN. SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. CESSÃO DE DIREITOS AUTORAIS. **NÃO INCIDÊNCIA DE ISSQN. OMISSÃO.** ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. III – **Os serviços de cessão de direitos autorais não sofrem a incidência do Imposto sobre serviços – ISS, não sendo tal hipótese contemplada na lista de serviços anexos da LC 116/2003.** VI – Recurso Especial do MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO conhecido parcialmente e nessa parte improvido e Recurso Especial de SONY MUSIC ENTERTAINMENT BRASIL LTDA não conhecido⁴⁶.

Diante do exposto, embora a Lei Complementar nº 116/03 e a Lei Municipal nº 8.725/03, estabeleçam, em seu item 3.02, a incidência de ISS sobre “cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda”, tenho pela inaplicabilidade da interpretação literal do dispositivo, porquanto não caracterizada a efetiva prestação do serviço que implique em obrigação de fazer.

Sob essa perspectiva, a vedação prevista no artigo 110 do CTN: A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. Sendo assim, o licenciamento do uso de imagem do atleta profissional configura uma obrigação de dar, evidenciando-se, por conseguinte, a ausência de prestação de serviço que autorize a cobrança do tributo.

Por fim, destaca-se que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral (RE 1348288) e irá analisar a possibilidade de incidência do ISSQN sobre cessão de direito de uso de marcas através do Tema 1210: “Recurso extraordinário em que se discute, à luz do artigo 156, III, da Constituição Federal, a incidência, ou não, do Imposto Sobre Serviços (ISS) sobre as operações de cessão de direito de uso e transferência de marcas”.

⁴⁵ (TJ-MG – Apelação Cível: 51117143320218130024 1.0000.23.262884-2/001, Relator: Des.(a) Luzia Divina de Paula Peixoto, Data de Julgamento: 04/07/2024, 3ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 09/07/2024).

⁴⁶ (REsp. n.1.620.131/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 23/3/2021, DJe de 7/4/2021).

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa evidenciou que a tributação da renda proveniente da exploração do direito de imagem do atleta profissional de futebol configura uma temática complexa e ainda cercada de controvérsias, sobretudo no campo da fiscalização e da interpretação administrativa pela Receita Federal. Ao abordar o direito de imagem como direito fundamental, com natureza personalíssima e conteúdo econômico, demonstrou-se a legitimidade de sua cessão e exploração comercial, inclusive por meio de pessoa jurídica, como permitido pela legislação vigente e respaldado por vasta doutrina e jurisprudência judicial.

No entanto, a análise revelou um cenário de insegurança jurídica, resultante da frequente desconsideração, em sede administrativa, da estrutura empresarial adotada por atletas para gerenciar seus direitos de imagem. Tal postura, muitas vezes amparada em argumentos frágeis, acaba por desestimular práticas legítimas de planejamento tributário e obscurece os limites entre elisão e evasão fiscal.

Nesse contexto, torna-se evidente a necessidade de maior harmonia interpretativa entre os órgãos fiscalizadores, o CARF e o Poder Judiciário, para que se preserve a segurança jurídica e a livre iniciativa no exercício da atividade econômica, inclusive no ambiente esportivo. O trabalho reforça a importância de se estimular a profissionalização da gestão da imagem do atleta, reconhecendo-se a imagem como ativo legítimo e passível de exploração econômica, desde que dentro dos marcos legais.

Um dos diferenciais do ordenamento jurídico-tributário brasileiro é a existência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão paritário que exerce relevante função na resolução de controvérsias tributárias na esfera administrativa. A presença do CARF permite uma instância de reavaliação técnica das autuações fiscais, sendo especialmente importante em questões sensíveis como a exploração econômica do direito de imagem por atletas profissionais. A atuação do CARF, contudo, tem se revelado ambígua: se, por um lado, representa uma via importante de debate jurídico; por outro, em diversos casos, adota interpretações restritivas quanto à legitimidade da constituição de pessoas jurídicas para fins de gestão da imagem, o que reforça a necessidade de maior aprofundamento acadêmico sobre o tema, fomentando uma produção científica capaz de influenciar positivamente a evolução jurisprudencial.

É necessário, ainda, ampliar o foco da discussão acadêmica para além da simples transferência do direito de imagem a uma pessoa jurídica. O verdadeiro cerne da questão

reside na estruturação empresarial dessa operação, que pode representar uma evolução natural da atividade laboral do atleta. Em um cenário desportivo cada vez mais profissionalizado, é legítimo que o atleta, como titular de direitos de natureza econômica, busque organizar sua atividade sob uma lógica empresarial que lhe proporcione maior suporte técnico, gerencial e contratual. Tal estrutura permite não apenas eficiência fiscal, mas, sobretudo, maior sustentabilidade de carreira e gestão patrimonial.

A análise da substância econômica das pessoas jurídicas constituídas para gerir o direito de imagem deve ser feita de maneira casuística, com observância aos critérios da legalidade, da boa-fé e da materialidade dos atos praticados. Infelizmente, a Receita Federal tem adotado uma postura inflexível, muitas vezes desconsiderando a existência real e operacional dessas empresas, mesmo quando demonstrada sua atuação efetiva na negociação e exploração dos direitos econômicos da imagem. Essa resistência manifesta-se, inclusive, na recusa em aplicar dispositivos legais que reconhecem expressamente a possibilidade de cessão de direitos de imagem à pessoa jurídica, como previsto na Lei Pelé e em outras normas infraconstitucionais.

Nesse sentido, a insistência da Receita em aplicar presunções de simulação sem a devida demonstração de abuso ou fraude revela um desequilíbrio interpretativo que compromete a segurança jurídica dos contribuintes. Em vez de presumir a ilicitude, seria mais adequado — e juridicamente seguro — que o fisco adotasse uma abordagem baseada em evidências concretas, observando a real função exercida pela pessoa jurídica na atividade econômica do atleta. Assim, estudos acadêmicos que explorem as nuances dessa realidade podem contribuir para uma evolução no entendimento institucional, promovendo um ambiente mais estável e equitativo para a gestão empresarial no esporte.

Por fim, conclui-se que a correta estruturação jurídica da cessão do direito de imagem, aliada à boa-fé e à efetiva operacionalização das pessoas jurídicas criadas para tal fim, devem ser reconhecidas como exercício regular de um direito conferido ao contribuinte. Tal reconhecimento é essencial para que o sistema tributário brasileiro cumpra sua função de forma justa, evitando a penalização de condutas legítimas e incentivando a conformidade fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BITTAR, Carlos Alberto. Os direitos da personalidade. 8. ed. rev. e atual. por Eduardo C. B. Bittar. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 153.

_____. Os direitos da personalidade. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004. p. 94.

BORGES, Humberto Bonavides. Planejamento Tributário: IPI, ICMS, ISS e IR. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 45.

BRASIL. Advocacia-Geral da União. Parecer n. 00383/2020: direitos autorais ou à imagem, no contexto do ensino a distância, em decorrência da pandemia de COVID-19. Brasília: AGU, 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Consulta Jurisprudência. Brasília, 2025. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 05 mar. 2025.

CREPALDI, Silvio. Planejamento Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro: teoria geral do direito civil. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 119.

_____. Curso de direito civil brasileiro. v. 1. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 127.

DONNINI, Oduvaldo; DONNINI, Rogério Ferraz. Imprensa livre, dano moral, dano à imagem e sua quantificação à luz do novo Código Civil. São Paulo: Método, 2002, p. 66.

_____. Imprensa livre, dano moral, dano à imagem e sua quantificação à luz do novo Código Civil. São Paulo: Método, 2002, p. 70.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Manual de Direito Civil. Vol. único. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2025, p. 68.

JUSBRASIL. Pesquisa Jurídica. 2025. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/iniciar-pesquisa/>. Acesso em: 05 de abril 2025.

MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao Planejamento Tributário. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2024.

MARCONDES, Rafael Marchetti. Tributação do direito de imagem no esporte: análise de casos práticos. São Paulo: QuartierLatin, 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 162.

MORAES, Maria Celina Bodin de. Danos à pessoa humana: uma leitura civil-constitucional dos danos morais. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 5.

NANNI, Giovanni Ettore. Comentários ao Código Civil: Art. 11 - Capítulo II. Dos Direitos da Personalidade. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 145.

OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de. Tributação Incidente sobre o Direito de Imagem do Atleta. Revista Direito Tributário Atual in 53. Ano 41, p. 61-80. São Paulo: 18DT, 1º quadrimestre 2023.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 14. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2023.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a Renda: Requisitos para uma Tributação Constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

RECEITA FEDERAL. IRPJ (Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas). Brasília, atualizada em 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/IRPJ>. Acesso em: 21 fev. 2025.

ROCHA, Sergio André. Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 157.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Manual da Tributação Direta da Renda. São Paulo: IBDT, 2020.

SCHREIBER, Anderson. Direitos da personalidade. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 105.

_____. Direitos da Personalidade. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 8-9.

_____. Direitos da Personalidade. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 14.

SILVA, Felipe Ferreira. Tributação no futebol: clubes e atletas. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 146.

TARTUCE, Flávio. Direito Civil 2: Direito das Obrigações e Responsabilidade civil. 7ª edição. São Paulo: Método, 2012, p. 391.

TOMASCHITZ, Alexandre; VALLE, Maurício Dalri Timm do; FAÚNDEZ-UGALDE, Antonio. O conceito de elisão fiscal e o propósito negocial. Economic Analysis of Law Review, v. 13, n. 2, p. 230-243, 2022.