



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARIA LETICIA MENEZES GUIMARÃES

**TRIBUTAÇÃO DA RENDA SOBRE O DIREITO DE IMAGEM
DO ATLETA: UMA ANÁLISE ACERCA DA
(IM)POSSIBILIDADE DA EXPLORAÇÃO POR PESSOA
JURÍDICA**

Salvador
2024

MARIA LETICIA MENEZES GUIMARÃES

**TRIBUTAÇÃO DA RENDA SOBRE O DIREITO DE IMAGEM
DO ATLETA: UMA ANÁLISE ACERCA DA
(IM)POSSIBILIDADE DA EXPLORAÇÃO POR PESSOA
JURÍDICA**

Monografia apresentada ao curso de graduação em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito
parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Bruno Nou Sampaio

Salvador
2024

TERMO DE APROVAÇÃO

MARIA LETICIA MENEZES GUIMARÃES

**TRIBUTAÇÃO DA RENDA SOBRE O DIREITO DE IMAGEM
DO ATLETA: UMA ANÁLISE ACERCA DA
(IM)POSSIBILIDADE DA EXPLORAÇÃO POR PESSOA
JURÍDICA**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito,
Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2024.

Aos meus pais, Valdilea e Otávio, que sob muito sol,
fizeram-me chegar até aqui, na sombra.

AGRADECIMENTOS

Certa feita, um personagem que marcou os meus últimos momentos na graduação disse ao seu filho que, na vida, se você sabe o seu valor, você deve ir à luta e conquistar aquilo que é seu, mas para isso precisa estar disposto a receber os golpes. Durante a escrita deste trabalho muitos golpes me atingiram, mas, assim como diz no seu ensinamento, sabia onde queria chegar e nada me impediria de alcançar esse objetivo. Hoje, finalizando esta etapa da graduação vejo que cada um desses golpes foram de extrema importância para formarem aquilo que sou como pessoa e serei como profissional. Apesar de ter sido um caminho árduo, muitas pessoas caminharam comigo nesta jornada e me fizeram levantar quando já não tinha mais forças para lutar, a elas dedico este trabalho.

Aos meus pais, aqueles a quem devo o meu ser. À minha mãe, Valdileia Alves Menezes Guimarães, por me oferecer o seu colo durante toda a minha vida, sendo o exemplo de mulher guerreira que sempre busquei ser. Ao meu pai, Otávio Guimarães Neto, meu fiel protetor, por sempre ser o meu alicerce. À minha irmã mais velha, Lara Manuela Menezes Guimarães, por ouvir os meus desabaços e me acolher na medida certa, ter você na vida é ter a certeza de que nunca estarei sozinha. À minha irmãzinha Gabriela Menezes Guimarães, que nasceu junto com o meu sonho de cursar direito, por deixar todos os meus dias mais leves e cheios de amor, estarei sempre buscando ser melhor para você!

Ao meu namorado, Matheus Simões Jones, por ser fonte de inspiração e se fazer presente durante essa jornada, o nosso amor tem o poder de transformar e mover montanhas, espero tudo viver ao seu lado, como o arco da promessa do azul pintado para durar.

Às famílias Menezes e Guimarães por me darem raízes fortes para produzir bons frutos.

Ao meu segundo pai, Antonio Aureliano de Almeida Neto, por cuidar de mim desde o ventre e por ter guardado no seu coração as nossas memórias mais lindas, tenho certeza que de onde você estiver está orgulhoso da minha conquista.

As minhas fiéis amigas Anna Luiza Schulze, Gabriela Landulfo, Gabriela Reis, Marcela Accioly, Mariana Requião, Raquel Lemos, Nínive Sales e Thais Brandão, pelo apoio

incondicional e por todos os momentos que compartilhamos e que tornaram essa trajetória mais leve.

Ainda expresso a minha gratidão ao Dr. Roberto Pessoa, por ter tornado o meu primeiro contato com a prática jurídica uma experiência indescritível. Ao Dr. Pedro Vidal, por todos os ensinamentos e trocas. Por fim, agradeço às Dras. Ana Terra Borges e Gabriela Sepúlveda por me mostrarem através do exemplo a profissional que busco ser.

Ao meu professor orientador, Bruno Nou, por ter aceitado fazer parte desse desafio e ter me guiado durante todo esse processo.

A minha professora, Anna Catharina Garcia, por embarcar nas ideias comigo e sustentar minhas loucuras acadêmicas durante a produção deste trabalho.

À Deus e à Virgem Maria por me concederem asas para voar.

O mundo não é feito apenas de sol e arco-íris.
É um lugar mal e desagradável, e não importa o quão
durão você seja, ele vai te bater até que esteja de joelhos
e vai te manter assim permanentemente se você permitir.
Nem você, eu ou ninguém vai bater tão forte quanto a
vida.
Mas a questão não é o quão forte você bate, mas sim o
quão você aguenta apanhar e continuar seguindo em
frente.
O quanto você resiste e continua seguindo adiante.
É assim que se vence uma luta!

Rocky Balboa

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo realizar um estudo acerca da tributação da renda obtida através da cessão do direito de imagem de atletas profissionais. Em um cenário onde o direito de imagem, antes visto apenas sob a ótica personalíssima, assume um aspecto patrimonial relevante discute-se a possibilidade da exploração econômica deste mediante instrumentos negociais próprios do direito privado. Para tanto, primeiramente, a pesquisa discorre sobre a evolução histórica deste direito personalíssimo, analisando os seus principais aspectos frente a esse contexto mercantilizado, trazendo diferentes doutrinas para então avançar sobre uma análise geral da tributação da renda. Outrossim, o presente trabalho traz também informações relevantes acerca do sistema de tributação da renda no Brasil, através do imposto de renda, tanto de pessoas físicas quanto de pessoas jurídicas. Ademais, serão verificados os limites trazidos pelo ordenamento jurídico sobre a cessão de um direito personalíssimo para exploração econômica, isso porque, essa parcela vem sendo objeto de inúmeros questionamentos no mundo jurídico, haja vista ter se tornando comum a prática de declarar o salário como verba decorrente de direitos de imagem, a fim de lesar a arrecadação tributária. Em tempo, destaca-se que, através de um breve levantamento das jurisprudências do CARF, percebeu-se que inexistente entendimento pacífico quanto à possibilidade de cessão do direito de imagem do atleta para uma pessoa jurídica e, se a ausência de demonstração da exploração efetiva da imagem, altera a natureza do contrato. Assim sendo, em que pese a controvérsia jurisprudencial, o trabalho busca demonstrar que não há ilicitude na constituição de uma empresa para gerir as cessões do direito de imagem do atleta, pessoa jurídica essa que deverá ter sua renda tributada pelo imposto de renda das pessoas jurídicas.

Palavras-chave: Imposto de Renda; Atleta Profissional; Cessão de Imagem; Direito Personalíssimo.

ABSTRACT

The present paper aims to study the taxation of incomes obtained through the transfer of the image rights of professional athletes. In a scenario where the image rights were, previously seen only from a very personal perspective, assumes a relevant patrimonial aspect, the possibility of economic exploitation through assignment contracts is discussed. First, the research discusses the historical evolution of this very personal right, analyzing its main aspects, bringing different doctrines to then advance on a general analysis of income taxation. Furthermore, this work also provides relevant information about the income tax system in Brazil, for individuals and businesses, mentioning the key aspects that will be relevant to the final conclusion of this study. Furthermore, the limits brought by the legal system on the transfer of a very personal right for economic exploitation will be verified. That will be necessary because this topic has been the subject of numerous questions. In time, it is necessary to mention that, through a brief survey of CARF jurisprudence, is safe to get the conclusion that there is no peaceful understanding regarding the possibility of transferring the athlete's image right to a company and if the lack of demonstration of effective exploitation of the image, changes the nature of the contract. Therefore, despite the jurisprudential controversy, the work seeks to demonstrate that there is no illegality in the constitution of a business to manage the transfer of the athlete's image rights, a legal entity that must have its income taxed by the corporate income tax.

Keywords: Income Tax; Professional Athlete; Image Assignment; Personal Law.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	artigo
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Código Civil
CF/88	Constituição Federal da República
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPC	Código de Processo Civil
CPP	Código de Processo Penal
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
MP	Ministério Público
ONU	Organização das Nações Unidas
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
RESP	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJ	Tribunal de Justiça

FGTS Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

LISTA DE FIGURAS, GRÁFICOS E TABELAS

Tabela 01	Tabela progressiva para cálculo mensal do IRPF	77
Tabela 02	Tributação da renda dos atletas através da sua pessoa física	77
Tabela 03	Tributação pelo lucro presumido <i>versus</i> tributação da pessoa física	79
Tabela 04	Tributação pelo lucro real <i>versus</i> tributação da pessoa física	80
Tabela 05	Tributação pelo lucro arbitrado <i>versus</i> tributação da pessoa física	81
Tabela 06	Análise das decisões do CARF dos últimos 6 anos	84

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO

2 O REGIME JURÍDICO DO DIREITO À IMAGEM NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

2.1 PANORAMA GERAL DOS DIREITOS INERENTES À PERSONALIDADE ELENCADOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

2.2 O DESENVOLVIMENTO DO DIREITO À IMAGEM: A MERCANTILIZAÇÃO DE UM DIREITO

2.3 CARACTERÍSTICAS ESSENCIAIS DO DIREITO DE IMAGEM

2.3.1 Teorias da imagem: análise da sua autonomia

2.3.2 Exclusividade

2.3.4 Indisponibilidade Parcial e Intransmissibilidade

2.3.5 Extrapatrimonialidade

3 IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA: ANÁLISE GERAL

3.1 ESTRUTURA NORMATIVA

3.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA

3.2.1 Critério material do imposto de renda

3.2.1.1 Teoria da renda fonte

3.2.1.2 Teoria da renda-acrécimo

3.2.1.3 Teoria adotada pelo ordenamento jurídico brasileiro

3.2.2 Critério temporal do imposto de renda

3.2.3 Critério espacial do imposto de renda

3.2.4 Critério pessoal do imposto de renda

3.3 ESPECIFICIDADES DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA

3.3.1 Base de cálculo e o regime de apuração da receita

3.3.1.1 Lucro real

3.3.1.2 Lucro arbitrado

3.3.1.3 Lucro presumido

3.3.2 Alíquota

3.4 ESPECIFICIDADES DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA

3.4.1 Base de cálculo

3.4.2 Alíquota

4 INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA SOBRE A CONTRAPRESTAÇÃO PAGA PELO USO DE IMAGEM DOS ATLETAS

4.1 NOTAS PERTINENTES ACERCA DO DIREITO DESPORTIVO NA SOCIEDADE BRASILEIRA E AS PRERROGATIVAS DA LEI 9.615/1998 (LEI PELÉ)

4.1.1 A Remuneração Geral Dos Atletas Profissionais

4.1.2 Verbas acessórias do contrato de trabalho do atleta profissional

4.2 ASPECTOS FORMAIS PARA A EXPLORAÇÃO DA IMAGEM POR PESSOA JURÍDICA

4.2.1 Regras Gerais Acerca da Pessoa Jurídica nas Atividades das Pessoas Jurídicas

4.2.2 O artigo 129 da Lei 11.196 de 21 de novembro de 2005

4.2.3 A Reclassificação do sujeito passivo da obrigação tributária pelo fisco

4.3 COMPARATIVO DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A CONTRAPRESTAÇÃO DO USO DE IMAGEM DOS ATLETAS ENTRE PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS

4.3.1 Rendimentos Auferidos Por Pessoa Física Residente No Brasil

4.3.2 Rendimentos Auferidos Por Pessoa Jurídica Residente No Brasil

5 BREVE ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

5.1 PROCESSAMENTO ADMINISTRATIVO E UM BREVE LEVANTAMENTO EXPLORATÓRIO DAS DECISÕES CONTROVERSAS DO CARF

5.1.1 Metodologia de pesquisa: análise da jurisprudência do CARF

5.1.2 Análise das decisões do CARF dos últimos 6 anos

5.2 ENTREVISTA COM A CONSELHEIRA ANA CLÁUDIA BORGES DE OLIVEIRA

5.2.1 Metodologia De Pesquisa Utilizada Na Entrevista Realizada Com A Conselheira

5.2.2 Aspectos Relevantes Sob A Visão Da Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira

5.3 ANÁLISE DE CASOS PARADIGMÁTICOS

5.3.1 Caso Alexandre (Pato) Rodrigues da Silva

5.3.2 Caso Neymar Júnior da Silva

6 CONCLUSÃO

REFERÊNCIAS

APÊNDICE A

1 INTRODUÇÃO

Historicamente a imagem representa um importante meio de comunicação social, através de representações como as figuras rupestres até as esculturas, pinturas e fotografias é que se revela possível ter uma referência histórica do homem e o contexto em que estava inserido. Contudo, a sua finalidade não se restringe a captação de um momento. Na realidade, desde a revolução industrial, a imagem adquiriu um novo aspecto, o econômico, gerando direitos e obrigações que antes eram desconhecidos pela sociedade. Entretanto, foi apenas com o advento da globalização e a facilitação do acesso à internet, que a sociedade e o ordenamento jurídico passaram a se preocupar em garantir uma nova forma preservação ao direito de imagem, tendo em vista essa nova modalidade de comunicação em massa.

Diante desse novo cenário, grande parte da comunicação passou a ser feita através da imagem, o que a tornou rentável de diversas maneiras, dentre elas a publicidade e a propaganda, principalmente para aqueles que já tinham uma certa popularidade, como é o caso dos atletas profissionais. Desde então, os detentores de marcas, serviços e produtos buscam associar aquilo que estão vendendo à imagem de uma certa pessoa pública, o que se revela um fator determinante para que o consumidor seja persuadido a adquiri-lo. Dentre os profissionais mais privilegiados por esse progresso estão os atletas profissionais que, por conta do seu forte apelo social, passaram a ter a sua imagem bastante valorizada, procurada e disputada. Isso porque, a imagem se transformou para esses profissionais, em uma das suas principais fontes de renda.

Diante de toda essa repercussão econômica é evidente que o Estado se preocupou em tributar esses rendimentos exponenciais, para ajudar a custear todo o aparato estatal que é pensado para viabilizar o convívio em sociedade. Todavia, como costuma acontecer nas mais diversas questões tributárias, os contribuintes e o fisco assumiram posições antagônicas onde, de um lado, o contribuinte pretende preservar os rendimentos e, do outro, o fisco tenta se apropriar da parcela para destiná-la à coletividade.

Desta dialética surge o grande embate abordado por este trabalho, qual seja: o planejamento tributário realizado pelo desportista que constitui uma pessoa jurídica para realizar a administração do seu direito de imagem e as particularidades desta tributação no que tange ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ). Sendo assim, o presente trabalho busca elucidar tais questões, dissertando sobre os principais aspectos que circundam a

tributação da renda decorrente da licença do uso de imagem dos atletas profissionais. Em que pese a discussão ainda se encontre num estágio embrionário no ordenamento jurídico brasileiro, devido à variedade de posicionamentos tanto da doutrina quanto do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a pesquisa se justifica pela necessidade de um posicionamento dos operadores do direito, alinhado à Constituição Federal, protegendo a sociedade civil de eventuais abusos do Fisco.

Para tanto, serão trazidas premissas relativas aos campos do direito civil, constitucional sob o viés dos direitos da personalidade, em especial o direito de imagem, ao passo que serão estabelecidas premissas acerca da tributação da renda, através da análise do tributo para que então seja estudada a possibilidade de uma pessoa jurídica explorar um direito personalíssimo e os limites deste tema de acordo com a legislação atual. Em tempo, destaca-se que este trabalho utilizou como metodologia a pesquisa doutrinária e jurisprudencial, através de uma análise qualiquantitativa, contando com uma breve exame da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - de modo particular dos casos paradigmáticos de Alexandre Pato e Neymar Jr. - e, também, uma entrevista com uma das conselheiras do CARF, Ana Cláudia Borges, tecendo-se, ao fim, breves comentários e conclusões acerca dos dados qualitativos e quantitativos extraídos.

2 O REGIME JURÍDICO DO DIREITO À IMAGEM NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

A concepção daquilo que a sociedade conhecia como imagem foi objeto de transformação nos últimos tempos, isso porque, durante muitos séculos, a única forma conhecida para captação da imagem era através da pintura, os famosos retratos desenhados e esculpidos. Com o avanço da ciência, foi percebida a possibilidade de obter imagens projetadas por meio de um orifício em uma câmera escura. Nicéphore Niepce, físico francês, foi o responsável por unir essas captações a certas substâncias que se alteram pela luz, nascendo daí o fenômeno da fotografia.

Com essa mudança de paradigma, a sociedade passou a se esbarrar com diversas questões que não estavam presentes quando a única forma de captar a imagem era feita por meio da pintura. Isso porque, para que fosse possível desenhar um retrato era necessário que a pessoa passasse horas a disposição do artista para que ele captasse a sua imagem, havendo de algum modo um consentimento, ao menos tácito.

Todavia, com o advento da fotografia tornou-se possível realizar a captação de imagens instantaneamente e até mesmo a longas distâncias. A popularização de instrumentos de captação e transmissão de imagens, como as câmeras fotográficas e os próprios telefones celulares, associados aos meios de comunicação em massa e o advento da publicidade fizeram com que a imagem assumisse uma nova importância, ganhando até mesmo um aspecto econômico. Com a chegada da globalização, a internet, como um meio de comunicação, se torna um campo fértil para a violação desse direito inerente à personalidade, pois quem quer que deseje pode acessar uma imagem e ainda transmiti-la, em uma fração de segundo. A própria transmissão da imagem, que antes apenas poderia ser feita pessoalmente, experimentou enormes avanços no decorrer do tempo, de modo particular através dos satélites, que passaram a viabilizar o envio de imagens a todo segundo a todos os locais do mundo (Araújo, 1996, p.51).

Contudo, não foi apenas o avanço dos meios de captação da imagem e da sua distribuição que foram os responsáveis por impulsionar a tutela sobre o direito da imagem. Fenômenos como a massificação social e a globalização econômica também contribuíram para uma evolução da tutela dos direitos decorrentes da personalidade humana. A partir dos meados do século XX, a Carta Magna, que antes preocupava-se somente com os fenômenos estatais,

como a separação dos poderes, passa a ocupar-se de tratar também de fenômenos econômicos e sociais, buscando resguardar a dignidade da pessoa humana e o livre desenvolvimento da personalidade (Martins-Costa, 2003, p. 160-161).

Nesse contexto, o estudo dos direitos da personalidade assume um caráter constitucional, superando a barreira existente entre o direito público e privado, exaltando a dignidade da pessoa humana. Assim, o presente trabalho, antes de estudar o direito da imagem em si, passará, a seguir, a realizar uma análise acerca dessa nova realidade dos direitos da personalidade.

2.1 PANORAMA GERAL DOS DIREITOS INERENTES À PERSONALIDADE ELENCADOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A maioria dos ordenamentos jurídicos modernos passa a reconhecer e proteger os direitos da personalidade no momento em que o homem assume a condição de pessoa, passando a ser sujeito de direitos e obrigações. Isso porque, no contexto europeu, até o século XVII, a pessoa era interpretada como uma representação das atividades que desempenhava ou pelo lugar social que lhe era atribuído pelo nascimento. Foi apenas no final do século XVI, no início do século XVII, Johannes Althusius (1589, p.4) chegou à conclusão de que pessoa seria o homem como copartícipe do Direito (*persona est homo iuris communionem habens*).

Agora, a pessoa é identificada no indivíduo e dotada de direitos absolutos, resultantes do princípio da igualdade (formal). Os conceitos de pessoa e personalidade estão intimamente ligados, uma vez que toda pessoa possui personalidade, compreendida pela capacidade de ser sujeito de direitos e de obrigações. A compreensão dos direitos inerentes à pessoa, denominados de direitos da personalidade, se inicia por intermédio do direito constitucional, justamente através da sobreposição da dignidade da pessoa humana, sob todos os demais direitos e a tutela dos direitos fundamentais nas constituições modernas. Norberto Bobbio (2004, p.33) explica que a positivação dos direitos fundamentais do homem tiveram a sua evolução marcada por três fases.

Em um primeiro momento, a necessidade social iminente era limitar o poder do Estado de modo a reservar o indivíduo a sua liberdade. Os direitos desenvolvidos nessa geração

traduzem-se como atributos concedidos aos indivíduos como uma forma de resistência perante o Estado, impondo a sua liberdade. A verdadeira responsável por impulsionar uma tutela para os direitos da personalidade foi a Declaração dos Direitos de 1789, nesse momento, os direitos das personalidades passaram a ser protegidos pelos ordenamentos jurídicos, no entanto, restringiam-se às liberdades individuais, não permitindo com que o Estado interferisse na vida social.

Já na segunda geração, dentro de um contexto pós-guerra, foram propugnados direitos políticos, gerando uma participação mais ampla e frequente dos membros da comunidade no poder político. Esse aspecto político representa a manifestação do constitucionalismo do estado social, principalmente quanto ao valor da igualdade. Assim como pode-se perceber na primeira geração, os direitos da segunda geração são marcados por formulações filosóficas e políticas com cunho acentuadamente ideológico (Bonavides, 2004 p.564).

O impacto da industrialização e dos problemas sociais decorrentes dela acompanharam os pensamentos da doutrina socialista fazendo surgir a consagração formal de liberdade e igualdade. Como bem preconiza Carlos Alberto Bittar (2000, p.1), os direitos da personalidade estão inerentes à pessoa humana não só na sua projeção em si mesma, mas também nas suas projeções perante a sociedade. Sendo assim, surge a necessidade de tratar dos direitos "sociais" da personalidade, pois são esses que permitem que haja uma expansão da personalidade em uma dimensão social, como já ocorre com o trabalho, a moradia e a educação.

Dessa necessidade nasce o Pacto Nacional das Nações Unidas e é realizada a Assembleia Geral da ONU em 1948. Contudo, esses esforços não foram suficientes para dar um fim à violência à dignidade da pessoa humana que continuava a assolar o novo século. A terceira geração surge, portanto, para atender aos anseios de toda uma sociedade mundial, isso porque esses direitos não se sentiram especificamente à proteção dos interesses individuais de um grupo ou de um Estado e sim ao gênero humano com objetivo de desenvolver a paz, o meio ambiente, a comunicação e o patrimônio comum da humanidade (Bonavides, 2004, p.569).

Os direitos da personalidade, em sua terceira geração, destinam-se ao gênero humano almejando desenvolvimento, paz, meio ambiente equilibrado, comunicação e proteção do patrimônio da humanidade. Logo, a sua principal diferença, quando comparado aos direitos da segunda geração, é que se caracterizam como um direito de titularidade transindividual com repercussão coletiva e difusa (Marinoni, Mitidiero, Sarlet, 2012, 2022, p.261).

Essa concepção de direitos sociais da personalidade, que demandam uma participação ativa do Estado para a sua expressão, eclodiu com a Carta mexicana de 1917 como um reflexo das profundas transformações da sociedade no alvorecer do século XX. Após a promulgação da Constituição Mexicana, na América Latina, e da Carta de Weimar, na Alemanha, de 1919, inaugurou-se o fenômeno do constitucionalismo social, que reverberam em diversas Constituições (como a brasileira de 1934), as quais foram chamadas de “programáticas”.

Toda essa análise histórica acerca dos direitos da personalidade revelam-se necessárias para que finalmente fosse possível tratar da tutela trazida pelo ordenamento jurídico brasileiro sobre esse tema (Bittar, 2000, p.19). Dentro desse contexto, a constituição se revela como uma condição de existência de tais direitos haja vista que pressupõe uma atuação juridicamente programada e controlada dos órgãos estatais a fim de garantir as liberdades fundamentais (Sarlet, 2012, p.46).

No contexto brasileiro, Maria Helena Diniz (2012, p.132) afirma que foi somente no final do século XX que foi possível construir uma dogmática dos direitos da personalidade. A Constituição Federal vigente, promulgada no ano de 1988, veio para superar a Constituição fruto da era da ditadura militar que pouco preocupa-se em tutelar os direitos personalíssimos. Assim, a Carta Magna de 1988 nasce do anseio do povo brasileiro por um novo paradigma. Desse modo, em seu artigo 3º, III, determina como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil constituir uma sociedade livre, justa e solidária.

A previsão do inciso III do artigo 1º da Constituição Federal, ao elencar a dignidade da pessoa humana, estabelece um verdadeiro arcabouço axiológico de todos os direitos que dá personalidade irradiam, funcionando como uma cláusula geral de tutela. Ao dizer que essa norma se trata de uma regra geral significa dizer que ela deve funcionar como um princípio que orienta e legitima o sistema jurídico na defesa da personalidade (Amaral, 2014. p.302). A menção no texto constitucional à dignidade da pessoa humana traz consigo a proteção dos direitos fundamentais, individuais clássicos e os de fundo econômico social. Assim, é estabelecido que é de competência do Estado propiciar as condições necessárias para que a sua sociedade tenha uma vida digna.

Dentre os direitos da personalidade elencados pela Carta Magna, tem-se o direito de imagem. Desse modo, analisados alguns aspectos dos direitos da personalidade, o presente

trabalho passará a tratar da imagem como um bem jurídico da personalidade e os seus desdobramentos no contexto do século XXI.

2.2 O DESENVOLVIMENTO DO DIREITO À IMAGEM: A MERCANTILIZAÇÃO DE UM DIREITO

Este capítulo se dedica a expor as avaliações acerca do direito de imagem, no que tange o seu conceito, segundo os diferentes posicionamentos doutrinários surgidos ao longo das décadas, bem como as espécies que compõem este instituto.

Pois bem. No Iêmen, o rei Yahia, na década de 1940, proibiu a entrada de fotógrafos em seu palácio e punia, com pena de morte, quem tentasse fotografá-lo. Este caso demonstra claramente a importância dada, por algumas culturas, à imagem humana e a sua reprodução. No entanto, a Alemanha, a França, a Itália e os Estados Unidos foram os precursores no reconhecimento do direito à imagem como um instituto autônomo.

Na Alemanha, em 09 de janeiro de 1907, começava a surgir o embrião da proteção jurídica à imagem durante o XXVI Congresso de juristas alemães, determinando que os retratos não poderiam ser divulgados nem exibidos publicamente sem autorização do retratado. No entanto, havendo dúvida quanto à autorização, havia de prevalecer o entendimento que foi autorizado, ao se deixar retratar. Nos anos seguintes, Regina Sham assevera que, (2002, p.75) a Lei Fundamental da República Federal da Alemanha (RFA) estabeleceu o "Direito geral de Personalidade" que conferia as circunstâncias em que a imagem alheia poderia ser utilizada sem o consentimento do titular.

Ainda nesse sentido, a lei italiana de nº 1950 não divergiu das legislações citadas anteriormente, dispondo que o retrato de uma pessoa não poderia ser publicado e nem comercializado sem autorização expressa ou tácita da pessoa, podendo esse direito se reivindicado, inclusive após a morte pelos cônjuges ascendentes e descendentes. No entanto, seria possível haver a livre publicação de um retrato quando este tivesse interesses científico, didático, cultural ou fosse de interesse público.

Já no direito francês, a proteção da imagem se faz por um direito que corresponde à titularidade do direito material de permitir o exercício das faculdades econômicas de exploração

da imagem por meio de cessão por tempo determinado, em que cada utilização fica na dependência do consentimento do titular. No entanto, no direito francês não há um dispositivo que trate com exclusividade a imagem, há apenas uma cláusula geral no Código de Processo Civil, que permite a qualquer pessoa fazer cessar ameaça ou lesão de sua personalidade

Nesse mesmo sentido, os Estados Unidos tutelavam a imagem em alguns dos seus aspectos sem, no entanto, constituir institutos de proteção exclusiva. Porém, foi no direito norte americano que erigiu o denominado "*right of privacy*", que nada mais é do que o direito à privacidade em uma ampla concepção. A imagem funciona como um ponto de referência da pessoa humana de modo que demanda uma proteção jurídica universal.

Outrossim, já no contexto brasileiro, a Carta Magna estabelece um vasto elenco de direitos fundamentais onde, pela primeira vez na história brasileira, é possível constatar a relevância dos direitos fundamentais. Dentre os direitos fundamentais preceituados encontram-se no Título II estabelecidos os direitos e garantias fundamentais, dentre eles, o direito à vida, à liberdade, à igualdade e à gratuidade, para os reconhecidamente pobres.

O direito à imagem, de modo particular, vem tutelado expressamente em três dispositivos constitucionais. Os incisos V, X, e XXVIII, do artigo 5º da Constituição Federal. Por meio do artigo 5º, inciso X, a Constituição Federal assegura a inviolabilidade da imagem, no seu aspecto físico e na correspondente reprodução, sob pena de reparação pelos danos causados. David Araújo (1996, p.68) destaca a importância conferida pelo Constituinte de 1988 ao elencar a imagem dentro do rol do artigo 5º das matérias imutáveis, isso porque o desenvolvimento tecnológico ameaça o indivíduo e a sua imagem de tal forma que a sua proteção deve ser de modo efetivo a preservá-los das violações produzidas pela captação e veiculação da imagem. Assim, o Constituinte cuidou de colocar a imagem lado a lado de direitos como a intimidade, a vida privada e a honra, de modo a assegurá-los distintamente com regimes jurídicos próprios.

Já no inciso V, do artigo 5º, a tutela vai recair sobre a imagem do indivíduo em seu ciclo social denominada de imagem-atributo. Luiz Alberto David Araújo (1996, p.36) entende que a imagem-retrato compreende as características próprias do indivíduo, sem conotação de bem ou de mal. Conclui-se que, com o inciso V, o legislador constituinte buscou preservar os atributos individuais de cada pessoa que são decorrentes da conduta individual (Pereira de Souza, 2003, p.38)

Reforçando a proteção sobre a imagem retrato, dessa vez na perspectiva de participação em uma obra coletiva, o legislador constituinte, no artigo 5º, inciso XXVIII, alínea *a*, garante a proteção às participações individuais em obras coletivas, inclusive nas atividades desportivas. Nessa situação, protege-se a imagem, inclusive, no que tange a sua exibição quando o indivíduo é mero partícipe em espetáculos, eventos esportivos, filmes e semelhantes.

Ademais, a doutrina brasileira, muito copiada pelo movimento estrangeiro, assistiu à evolução do direito da imagem de modo que, a partir da metade do século XIX, este direito passou a gozar de proteção jurídica autônoma, pois enquanto uma corrente lhe negava a existência, outras o colocavam como um direito inerente à honra ou à intimidade. Desde então, a palavra imagem foi inserida no texto constitucional assegurando que a imagem do homem não mais se confunde com a honra. Regina Sham (2002, p.34) conceitua o direito à imagem como um conjunto de faculdades e prerrogativas jurídicas que tem como objeto toda expressão da personalidade que seja capaz de individualizar uma pessoa, garantindo a sua utilização exclusiva pelo seu titular.

Assim, a defesa do direito à imagem passou a figurar como cláusula pétrea, disposta na sessão constitucional que regula os "Direitos e Garantias Fundamentais". Neste sentido, Luiz Alberto David Araújo (2001, p.71) comenta que o constituinte ao tratar do tema conferiu-lhe uma grande importância ao trazê-lo dentre as matérias imutáveis, localizando-o em um capítulo logo na abertura do texto constitucional.

Nesse rumo também foi o Código Civil que entrou em vigor em 11 de janeiro de 2003, apresentando o bem jurídico da personalidade como um direito da personalidade, destacando este direito no Título I, do Livro I. A proteção da imagem-retrato encontra amparo no artigo 20 deste dispositivo, o qual dispõe que, salvo se autorizadas, ou se necessárias a 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 pode ser proibida, a seu requerimento e sem prejuízo de indenização que couber, se lhe atingirem a honra, a boa fama ou a respeitabilidade, ou ainda caso se destinarem a fins comerciais. Veja que o Poder Constituinte de 1988, através desse dispositivo legal, colocou a imagem ao lado da honra, da intimidade e da vida privada como uma forma de demonstrar a autonomia desse bem da personalidade, que é dotado de conteúdo próprio.

Consolidada a construção do direito à imagem, cumpre destacar ainda alguns pontos acerca da ideia da construção da própria imagem. A origem da palavra deriva do latim *imago* que, na definição de Antônio Chaves (1988, p.38), seria a representação de um objeto pelo desenho, pintura, escultura etc. Walter Morais (1972, p.133), no entanto, traz uma definição que vai além do caráter visual: "Toda expressão formal e sensível da personalidade de um homem é imagem para o Direito". Para ele então, a imagem seria um sinal da personalidade, a revelação para o mundo exterior daquele ser imaterial da personalidade interior. Para Jacqueline Santos Dias (2000, p.71), a imagem seria a exteriorização da personalidade, tendo o seu titular a faculdade de permitir ou não a sua reprodução, exposição ou divulgação.

A partir desse conceito, Carlos Alberto Bittar (2006, p.87) examina o direito à imagem e o define como o direito que a pessoa tem sobre seus aspectos plásticos que as individualizam dentro da coletividade. Em outras palavras, o direito de imagem corresponde ao vínculo existente entre a pessoa e a sua expressão externa, englobando todo o seu conjunto (rosto, olhos, perfil).

Ocorre que, o verdadeiro significado de imagem não se exaure na sua exteriorização para o mundo. Na verdade, a ideia de imagem, no século XXI, abarca também as características do indivíduo que são cultivadas no seu meio social, ou seja, aquilo que uma pessoa apresenta aos olhos do corpo social (Araújo, 1996, p.31). É possível perceber essa nova acepção do termo imagem até mesmo na linguagem popular, em sentido amplo. Utiliza-se os termos "imagem de uma empresa", "imagem de um político", para se referir, genericamente, a forma com que estes são vistos pela sociedade. Daí porque, a imagem pode dividir-se em dois tipos: a imagem-retrato e a imagem-atributo.

Diante dessa dicotomia, David Araújo (1996, p.31) identifica que a Constituição Federal distingue duas espécies de "imagem" no ordenamento jurídico. A "imagem-retrato", abordada pelo inciso X do artigo 5º, referindo-se à identidade física da pessoa e a "imagem-atributo", mencionada no inciso V, também do artigo 5º, retratando o conjunto de características apresentadas socialmente por determinado indivíduo.

A partir desses conceitos é que foi possível, como resultado de uma evolução da doutrina do direito civil, estabelecer o direito de imagem como um direito autônomo suscetível à proteção sob a ótica civilista para a proteção de uma eventual lesão e não mais apenas como um direito público pura e simplesmente.

Ocorre que, com o desenvolvimento tecnológico e o avanço das mídias sociais, principalmente como meio do *marketing*, se tornou mais fácil e acessível o compartilhamento de imagens das pessoas. As revoluções sociais, os movimentos culturais e as descobertas tecnológicas impulsionaram o desenvolvimento da imagem e o seu uso para publicidade. Inclusive, a propagação da tecnologia digital apresentou a possibilidade de que as publicidades fossem realizadas com um ritmo acelerado, marcado pela impessoalidade e padronização, respingando esse conceito principalmente nas fotografias que nela convergem.

Aqui é necessário desmistificar a ideia de que pessoas públicas, por possuírem maior notoriedade, fama e exposição, mereceriam menor proteção apenas por possuir uma maior visibilidade à população. À vista disso, o doutrinador Carlos Alberto Bittar (2017, p. 265) ensina que mesmo as pessoas que são consideradas famosas podem ter a sua imagem violada, inclusive, representando um dano muito maior haja vista que a violação desse *seu* direito tem uma repercussão social muito maior por conta do status que usufrui.

Inclusive, as decisões proferidas pelos Tribunais acerca desse tema vêm trazendo inovações a fim de que haja uma maior efetivação dos direitos de imagens das celebridades. A título de exemplo, a atriz Isis Valverde foi vítima de uma indevida publicação da sua imagem e intimidade quando atuava em uma cena da novela "Paraíso Tropical". Em sede de recurso, a editora que veiculou a imagem não autorizada da atriz alegou ao Superior Tribunal de Justiça que não agiu de forma ilícita frente à existência de um contrato de concessão de direitos autorais entre a atriz e a empresa que fez a fotografia. Ademais, ainda alega a desnecessidade de autorização expressa, pois a editora teria apenas exercido o seu direito de atividade jornalística. Finaliza alegando que a atriz era uma pessoa pública e que isto permite a publicação da sua imagem. Na avaliação do ministro Luis Felipe Salomão, no que tange às pessoas notórias, apesar de o grau de resguardo e de tutela da imagem não ter a mesma extensão daquela conferida aos particulares, resta configurado o abuso de direito se for constatada a vulneração da intimidade da vida privada ou de qualquer contexto minimamente tolerável (STJ, 2014)¹.

¹ **RESPONSABILIDADE CIVIL. PUBLICAÇÃO DE IMAGEM DE ATRIZ FAMOSA EM REVISTA E SÍTIO ELETRÔNICO DE GRANDE CIRCULAÇÃO. FOTOGRAFIA NA QUAL OS SEIOS, INVOLUNTARIAMENTE, FICARAM À MOSTRA QUANDO DA GRAVAÇÃO DE CENA RETRATADA EM LOCAL PÚBLICO. ABUSO DO DIREITO. USO INDEVIDO DE IMAGEM. DANOS MATERIAIS E MORAIS CONFIGURADOS.** [...] 3. Mesmo nas situações em que há alguma forma de mitigação, não é tolerável o abuso, estando a liberdade de expressar-se, exprimir-se, enfim, de comunicar-se imitada à condicionante ética do respeito ao próximo e aos direitos da personalidade. 4. **No tocante às pessoas notórias, apesar de o grau de resguardo e de tutela da imagem não ter a mesma extensão daquela conferida aos particulares, já que comprometidos com a publicidade restará configurado o abuso do direito de uso da**

Portanto, pessoas com maior notoriedade têm seus direitos violados por serem indevidamente consideradas “pessoas públicas”, apenas por estarem expostas a televisores ou em mídias sociais e ter uma certa notoriedade. Contudo, estas são tão dignas de proteção como as “pessoas comuns”, pois existem riscos maiores de serem expostas a um maior público com maior repercussão. Ou seja, ainda que estas figuras estejam expostas à mídia e até mesmo trabalhem na área, a proteção ao seu direito de imagem ainda deve ser assegurado, pois o ofício que exercem não mitiga suas garantias.

2.3 CARACTERÍSTICAS ESSENCIAIS DO DIREITO DE IMAGEM

Como já relatado no presente trabalho, o direito de imagem, assim como os demais direitos da personalidade, está substancialmente conectado às condições de existência e à dignidade humana. Sendo assim, revela-se fundamental conceituar as características que giram em torno desse direito. Para Bittar (1999, p.91) o direito à imagem reveste-se de todas as características que são comuns ao direito da personalidade, como a sua condição de ser absoluto, extrapatrimonial e inalienável. De modo mais amplo, Maria Helena Diniz (2012, p.135) estabelece que os direitos da personalidade são absolutos, extrapatrimoniais intransmissíveis, indisponíveis, irrenunciáveis, ilimitados, imprescritíveis, impenhoráveis e inexpropriáveis.

2.3.1 Teorias da imagem: análise da sua autonomia

Antes mesmo de tratar de cada uma das principais características do direito à imagem é necessário trazer à tona a discussão acerca da natureza jurídica deste direito que rodeou a doutrina mundial durante longas décadas, questionando a possibilidade do direito à imagem ser encarado como um direito da personalidade autônoma. Apesar da Carta Magna de 1988 ter

imagem quando se constatar a vulneração da intimidade da vida privada ou de qualquer contexto minimamente tolerável. 5. Na hipótese, apesar de se tratar de pessoa famosa e de a fotografia ter sido retirada em local público, verifica-se que a forma em que a atriz foi retratada, tendo-se em conta o veículo de publicação, o contexto utilizado na matéria e o viés econômico, demonstra o abuso do direito da demandada pois excedido manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social pela boa-fé ou pelos bons costumes (CC, art. 187) [...] (SUPERIOR TRIBUNAL. RECURSO ESPECIAL No 1.594.865 - RJ (2014/0189467-2)).

colocado fim na discussão acerca da autonomia do direito à imagem no ordenamento brasileiro, merece que seja feito um paralelo com as concepções anteriores para o enriquecimento do trabalho e melhor compreensão do tema. O aqui se almeja é a defesa da autonomia da imagem a fim de que sejam evitadas omissões e injustiças, sem perder de vista a ligação sólida que há entre cada um dos direitos da personalidade e a sua importância.

Pois bem. No final do século XIX até o início do século XX, predominava uma teoria que negava a existência de um direito autônomo que tutelava a imagem, denominada teoria negativista. Na visão desses doutrinadores, o direito de imagem não seria um meio de obtenção de vantagens, se trataria simplesmente de uma mera manifestação da personalidade do homem, merecendo tutela apenas no que tange injúria e difamação (Dias, 2000, p.19). Esse pensamento pode ser justificado pela lógica de que, à época, ainda não era possível perceber as proporções que a tecnologia alcançaria no mundo contemporâneo, principalmente no que tange a captura e a reprodução da figura humana de modo que os reflexos de conceder uma tutela autônoma ao direito à imagem não se revelavam necessários.

Nesse sentido, Gitrama González (1962, p.320) destaca três argumentos de autores adeptos à teoria negativista para negar o direito à própria imagem. O primeiro dos argumentos seria que a proteção autônoma da imagem acabaria por impedir a manifestação artística e o seu desenvolvimento. No entanto, o que se observa na prática é que a proteção à imagem, em nada impede a manifestação artística, apenas impõem a necessidade de um consentimento para a captura da imagem, daí então que surge a noção de que é a arte que deve estar a serviço da pessoa e não o contrário.

O segundo argumento negativo defendia que a imagem não seria o resultado de um esforço de uma pessoa e sim nascia com ela, rejeitando a noção de imagem em si. Ocorre que, através dessa ideia, o ordenamento jurídico abandona não só a tutela da imagem, mas também a tutela da vida e os demais bens relacionados à criação humana e à propriedade de maneira que, ao se admitir a possibilidade de um indivíduo de dispor de si mesmo, indiretamente, estaiar-se-á legitimar o suicídio (Bittar, 1999, p.4).

Por último, apelavam que as pessoas são vistas umas pelas outras, por isso, quem fotografa alguém na rua, seja com ou sem autorização, não fere nenhum direito pois aquele indivíduo, ao se expor visivelmente, estaria permitindo com que isso aconteça. Através dessa

lógica, seria indiferente a percepção da imagem feita pela retina e aquela feita de maneira duradoura através de câmeras fotográficas.

Concluindo, para a teoria negativista, a imagem não se trataria de um direito e sim um mero instrumento de manifestação do homem, aquilo que é reproduzido no campo ótico de outro indivíduo, que poderia resultar em violações ao decoro e à reputação (Dias, 2000, p.99).

Todavia, com o desenvolvimento do debate acerca da imagem, é superada a questão da sua autonomia, principalmente, como já mencionado, com a tutela específica conferida pela Constituição Federal de em artigo 5º, X. Desde então, a controvérsia sobre o tema recaiu sobre a natureza jurídica desse direito autônomo e suas diversas teorias, tais como: teoria do direito à honra, teoria do direito à intimidade e a teoria do direito do autor. Dessa maneira, o trabalho passará então a avaliar cada uma dessas avaliações acerca da natureza jurídica do direito à imagem, trazendo os seus aspectos mais relevantes.

Inicialmente, a proteção positiva da imagem foi dada por meio da universalização do direito do autor (Moraes, 1972, p.66). Carlos Alberto Bittar (1999, p.33) ensina que o direito do autor possui dois aspectos: (I) o moral, que seria a expressão do espírito criador da pessoa, e (II) o patrimonial, que seriam os proveitos econômicos que poderiam advir da obra. Autores que compõem a doutrina francesa, como E. Gillard, J. Ghestin e G. Goubeaux, também imputam ao direito à imagem esse caráter dúplice do direito do autor. Sendo assim, o direito à imagem conferia às pessoas naturais uma espécie de direito do autor que lhes atribuía um verdadeiro monopólio de exploração da sua própria imagem (Sahm, 2002, p.197).

Entretanto, esses direitos não se confundem. Como bem distingue Joseph Kohler (1972, p.2) aquilo que é introduzido ao mundo pelo autor poderia ser restrito a ele haja vista que não estaria subtraindo da humanidade nada do que ela já possuía. No entanto, seguindo esta linha de pensamento, questiona-se: seria cada indivíduo responsável pela criação da sua própria figura? Sim, o direito à imagem pertence àquele que a tem reproduzida.

Enquanto isso, o direito do autor pertence a quem reproduz, seja a imagem própria ou alheia (Sahm, 2002, p.46). Logo, não há que se confundir a criação intelectual do autor e a conformação cultural de uma figura.

Ademais, passando para uma nova teoria, na lição de Magalhães Noronha (1997, p.122), a honra seria o "complexo ou conjunto de predicados ou condições da pessoa que lhes confere consideração especial e estima própria". Indo mais além, Adriano De Culpis (1961, p.111),

invocando Specker, consolida que a honra possui tanto um aspecto moral do homem, quanto a consciência própria da dignidade social. Dessa lógica é possível desprender que a honra possui dois aspectos: (I) o interno, denominado de honra subjetiva, que compreende sua consciência do seu próprio valor moral, e (II) o enfoque externo, denominado honra objetiva, que já seria a consideração dos outros para com a pessoa. A inviolabilidade desse direito está assegurado no artigo 5º, X, da Carta Magna, ao lado do direito à imagem.

Contudo, a sua proteção vai mais além, estando tutelado também pelo Direito Penal, no Capítulo V ("Dos crimes contra a honra") do Título da Parte Especial do Código Penal, nos artigos 138 a 140. Nessa perspectiva, a teoria da honra sustenta que, desde que o artista não cometa injúria ou difamação, ele poderia captar e reproduzir o que bem entender. Logo, o retrato que não detivesse nenhum insulto, nada teria de repreensivo. Todavia, é possível que a imagem seja atingida em situações na qual a honra é resguardada em sua integralidade, é possível pensar nessa lógica através da veiculação de um comercial de televisão sem a anuência do indivíduo, mas o direito à imagem foi violado.

Entretanto, à luz do próprio dispositivo constitucional referido, o direito à imagem é autônomo e amplo, razão pela qual a lesão à imagem pode vir desacompanhada do dano à honra e do dano aos demais direitos da personalidade e nem por isso o seu titular ficará sem proteção. Diante da análise realizada é possível concluir que, apesar de comum, a tese da honra não é esclarecedora, e atrelar esses dois direitos seria, nas palavras de Walter Moraes (1972, p.69) uma construção teórica "suicida" pois institui um direito que tem objeto próprio, um direito à imagem cujo bem tutelado é a honra. Na realidade, o que pode ser observado é que a teoria do direito à imagem está ligada ao direito à honra, sendo apenas é uma nova roupagem dada para a teoria negativista (Berti, 1993, p.85).

Noutra senda, a doutrina acolhida pelo direito norte americano, por meio do *right of privacy*, defendida também na Itália pelo doutrinador Adriano De Culpis, compreende uma grande interseção entre o direito à imagem e o direito à intimidade. Nas palavras de Tércio Sampaio Ferraz Júnior (1993, p.71) a intimidade seria o "âmbito do exclusivo que alguém reserva a si, sem nenhuma repercussão social", de modo que até mesmo é utilizada por alguns doutrinadores como sinônimo da vida privada (Dotti, 1980, p.67). No direito norte-americano, de maneira geral, a tutela da imagem é realizada por meio do *right of privacy* que tem por função proteger a vida privada como um todo. Para essa legislação apenas é possível falar em uma tutela específica da imagem quando fala-se no *false light under the public eyes* (perspectiva

falsa diante da sociedade, em tradução literal), que se destina à proteção daquilo que o direito brasileiro reconhece como à imagem-atributo.

Isto posto, apesar das intercessões, o direito à imagem não se confunde com o direito à intimidade, seja qual for a teoria adotada. Santos Cifuentes (1995, p.511) traz um exemplo clássico no qual há violação da imagem sem lesão à intimidade que ocorreria quando uma pessoa permite expressamente o uso da sua imagem para uma campanha publicitária que seria veiculada nas grandes mídias, no entanto, ao assistir o comercial na televisão percebe que a sua imagem foi utilizada para fazer publicidade de um produto que não aquele inicialmente contratado.

Apesar de se tratar de uma situação hipotética criada pelo autor supracitado, no Brasil um caso semelhante já foi apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça que, ao julgar o caso da atriz Maitê Proença Gallo, esclarece que a ampliação da utilização da imagem por um veículo que não contratou não configura uma violação à intimidade, visto que a figura já havia circulado socialmente, o que ocorre, em verdade, seria uma violação do direito à imagem (Recurso Especial 270.73/RJ, 3ª. Turma, Rel. Min. Nancy Andrichi, DJ 07.05.2001). Foi por conta dessa dicotomia que a própria Constituição Federal de 1988 ocupou-se de inserir, separadamente, em seu artigo 5º, X, a inviolabilidade distinta desses dois direitos.

Evidente que as teorias expostas acima demonstram que o bem jurídico do direito à imagem aproxima-se dos bens jurídicos próprios dos direitos da personalidade, porém com eles não se confundem. Isso porque, como já mencionado, existem situações jurídicas que são tuteladas pelo direito à imagem, mas não se enquadram em nenhuma das hipóteses das teorias mencionadas. Assim, somente considerando-o um bem autônomo é que a proteção da imagem se dará em sua totalidade. À vista disso, Santo Cifuentes (p.513) determina que a autonomia do direito à imagem consiste na defesa da apropriação da imagem captada, uma vez que a razão motivadora da proteção está em não permitir que se capte a imagem da pessoa.

Finalizando as tratativas acerca da natureza jurídica da imagem, dentro do contexto da exploração do direito à imagem de um atleta, surge a necessidade de diferenciá-lo do “direito de arena”, discriminado na Lei 9.615 de 1988 (Lei Pelé) e fundamentado constitucionalmente no artigo 5º, XXVIII, "a" da Carta Magna. Nesse sentido, Antônio Chaves (1987, p.15) conceitua o direito de arena, sob a ótica dos participantes da atividade desportiva, como uma prerrogativa dos atletas de impedir com que terceiros, sem prévia autorização, divulguem sua

imagem, ao participar de competições. Tal direito, segundo os ensinamentos de Carlos Alberto Bittar (1999, p.162), não se confunde com o direito à imagem, principalmente no que tange a questão da titularidade, pois enquanto o direito à imagem tem como titular a própria pessoa, o titular do direito de arena seria à entidade desportiva e não o atleta.

No entanto, é evidente que ambos os direitos caminham de forma conexas (Diniz, 2002, p.88), essa compreensão se dá principalmente quando a doutrina compreende que a utilização pública das imagens dos atletas integrantes das partidas apenas podem ser efetivadas pelos interessados, mediante autorização prévia dos participantes (Chaves, 1987, p.789).

Desse modo, para o exercício do direito à imagem é desnecessária qualquer motivação ou violação a outro bem da personalidade, a sua defesa basta por si mesma. No entanto, o direito à imagem ainda se configura como um direito da personalidade, e como tal caracteriza-se pelos mesmos traços, todavia, há especificidades interessantes em relação às características gerais dos direitos da personalidade, que serão explorados a seguir neste trabalho.

2.3.2 Originalidade e Exclusividade

No tocante à originalidade, ao tratar desse atributo discute-se, em suma, a origem daquele direito, no caso, o direito à imagem. Pois bem. Como já trazido anteriormente neste trabalho, a imagem nada mais é que um atributo inerente à condição da pessoa humana, ou seja, um conjunto de características capazes de identificar os indivíduos no meio social (Bittar, 1999, p.90).

Nesse diapasão, quando da análise da originalidade da imagem, a corrente do jusnaturalismo, elencada no artigo 2º do Código Civil, indica que a imagem surge com cada indivíduo momentos antes do seu nascimento, se tratando, portanto, de um direito inato. Assim sendo, caberia ao Poder Legislativo apenas reafirmar e assegurar um direito adquirido por todo indivíduo pela sua simples existência. No entanto, o que se pode observar é que a principal característica inerente ao direito à imagem, na realidade, seria a exclusividade pois ela é a responsável por individualizar a imagem de cada ser, impossibilitando o seu uso por terceiro, a menos que haja o seu expresso consentimento.

A exclusividade visa assegurar ao indivíduo identidade frente à pressão social niveladora e a imperatividade do poder público. Sendo assim, a sua função é justamente assegurar a autonomia do indivíduo a fim de que, na esfera privada, ele possa proteger a imagem de situações e informações avaliadas por ele como negativas ou simplesmente que não deseja ver explorada. Desse modo, a exclusividade trata justamente do direito dos indivíduos não terem a sua imagem mercantilizada ou utilizada sem o seu exclusivo consentimento, em proveito de outros interesses que não os próprios. Neste mesmo sentido, a simples usurpação do poder de exclusividade, relativo à pessoa com a própria imagem, caracteriza o ato ilícito, ainda quando não resultem especiais consequências danosas. Outrossim, para que seja lícito o uso da imagem de uma determinada pessoa, é necessário que haja o consentimento dela, sob pena de imediata responsabilidade pela exposição indevida, gerando conseqüente reparação do dano.

É assim que decide a Terceira Turma do Superior Tribunal de Justiça no julgamento RESP 270730/RJ, ao reconhecer que a publicação desautorizada de imagem acarreta a sua depreciação, em razão disso, o proprietário da imagem experimenta dor e sofrimento. Destarte, é possível a concretização do dano moral independentemente da conotação média de moral, posto que a honra subjetiva tem termômetro próprio inerente a cada indivíduo. Tal entendimento está alinhado com o disposto no Enunciado 587 da VII Jornada de Direito Civil do Conselho da Justiça Federal (Conselho Federal, Enunciado 587, 2015), o qual prevê que o dano à imagem, por se tratar de uma modalidade de dano *in re ipsa*, restará configurado quando presente a utilização indevida desse bem jurídico, independentemente de prova do prejuízo do lesado ou do lucro do ofensor. Também conforme a Súmula nº 403 do Superior Tribunal de Justiça (Súmula n. 403 do STJ): "Independente de prova do prejuízo à indenização pela publicação não autorizada de imagem de pessoa com fins econômicos ou comerciais".

Trata-se, portanto, de um direito absoluto, não no sentido de ser superior aos demais direitos, mas sim de se tratar de um direito exclusivo do seu titular, podendo apenas ele consentir a sua divulgação, opondo esse direito tanto ao Estado quanto a particulares (Marcondes, 2017, p.39).

No entanto, é cediço que as prerrogativas do ordenamento jurídico brasileiro não são absolutas de modo que, havendo uma divergência entre direitos, é necessário utilizar o método da ponderação para solucionar conflitos normativos no caso concreto. Em outras palavras, a proibição da utilização não autorizada de uma pessoa pode ser relativizada, desde que as

peculiaridades e circunstâncias do caso legitimem o uso do bem. Nessa senda, Marcondes (2015, p.39) traz à tona, por exemplo, a existência da necessidade de utilização da imagem, ainda que contra a vontade individual, pelos serviços de polícia, justiça e saúde em prol da coletividade.

Em síntese, a exclusividade não determina um caráter absoluto sobre o direito de imagem, razão pela qual, sempre que houver conflito com esse direito, deve-se sopesar, diante do caso concreto, qual é a garantia que deve prevalecer e qual deve sofrer alguma restrição.

2.3.3 Indisponibilidade Parcial e Intransmissibilidade

O direito de imagem, via de regra, é indisponível, isto é, o seu titular não pode dispor sobre esse direito por se tratar de um elemento imprescindível ao desenvolvimento individual. Todavia, como já mencionado em outras passagens deste trabalho, com a evolução das tecnologias foi percebido que a imagem, dentre os demais direitos da personalidade, passou a ter um grande valor comercial pois mostrou-se capaz de alcançar bons resultados econômicos quando associadas a marcas, produtos e serviços (Marcondes, 2015, p.40). Com isso, urge a necessidade de uma flexibilização quanto a indisponibilidade da imagem para que então fosse possível o titular aliená-la de acordo com as práticas de mercado. É assim que compreende Álvaro Antônio Barbosa (1989, p.57), afirmando que "o objeto de direito à própria imagem é inalienável e intransmissível, mas não indisponível".

Assim, surge a ideia de que àquele a quem é consentido, por certo período, o uso da imagem de outrem outorga-se a faculdade de utilização da imagem. Perceba que, no tocante a disponibilidade, apenas é flexibilizado a faculdade da utilização da imagem, não adquirindo assim aquele que detém a licença de uso de imagem, a sua propriedade, não estando, inclusive, aberto ao indivíduo dispor sobre tal faculdade.

O entendimento de Walter Moraes (1972, p.16) é que essa nova roupagem dada ao direito à própria imagem revela, de forma muito mais ampla, uma nova interpretação ao direito de dispor, conferindo ao titular a faculdade de ele mesmo reproduzir, dispor, expor a sua própria imagem. Ainda do mesmo modo, é importante esclarecer aqui que, a lesão ao direito à imagem ocorre, na maioria das vezes, em razão da sua exploração sem o consentimento do seu titular,

ou pelo seu uso de forma diversa a consentida, situação que pode ocorrer independentemente do benefício econômico que pode ser obtido com a exploração daquela imagem. Verdade seja dita, para a violação da imagem basta que essa seja divulgada sem a anuência do seu titular, surgindo assim o dever de reparação.

Ademais, assim como o direito à imagem surge com o início da vida - seja de forma natural ou por uma concessão do estado -, com o término da vida esse direito se extingue, isso porque o direito que uma pessoa tem sobre a sua própria imagem não subsiste à sua morte. O indivíduo falecido não pode ser titular de direitos ou de deveres e não pode ser transmitido aos seus herdeiros. Adriano de Cupis (2004, p.54) justifica o fim desse direito na natureza orgânica do nexos que há entre o sujeito e o direito, de modo que a sua intransmissibilidade reside na natureza do objeto, sendo inseparável do sujeito.

No entanto, deve-se pensar na questão da intransmissibilidade do direito à imagem principalmente no que tange às pessoas públicas. Isso porque, o fato de o direito da pessoa morte sobre a sua imagem não existir não significa que essa imagem deixa de ter uma repercussão social e jurídica sendo assim, o óbito de uma pessoa famosa não permite com que sua imagem seja explorada por qualquer um que deseje.

Pensando no caso do ex-piloto brasileiro Ayrton Senna da Silva, tricampeão mundial de Fórmula 1, que veio a falecer após um trágico acidente ocorrido durante o Grande Prêmio de San Marino de 1994, à época do seu falecimento o piloto tinha uma série de produtos licenciados em seu nome, inclusive, um personagem de história em quadrinhos, que levava o seu nome, inspirado na sua personalidade. Daí porque não se pode subtrair dos filhos o direito de defender a imagem e a honra de seu falecido ascendente, logo, que os reflexos que sua imagem produzem no âmbito social permite com que os herdeiros continuem a explorá-la, sem que, contudo, a imagem perca a sua intransmissibilidade.

Nesse sentido, em situação similar de um ídolo do esporte brasileiro, se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça (STJ, 2003) no julgamento do Recurso Especial nº 521.697/RJ, promovido pelas herdeiras de Manoel dos Santos - consagrado como Garrincha - em uma ação que movia contra a Editora Schwarcz Ltda., por ter lançado o livro "Estrela Solitária - Um brasileiro chamado Garrincha", sem autorização das filhas. *In casu*, a Corte compreendeu que a imagem de uma pessoa famosa projeta benefícios econômicos para além da sua morte,

concedendo, conseqüentemente, legitimidade para que os sucessores possam postular indenização em juízo, seja por dano moral, seja por dano material.

Veja-se que o caso apreciado pela Corte superior trata justamente do aspecto econômico que a imagem assume, principalmente quando tratando de atletas e pessoas com notoriedade social. Sendo assim, o presente trabalho ocupa-se agora de avaliar o aspecto econômico deste direito da personalidade que é objeto de estudo.

2.3.4 Extrapatrimonialidade

O direito do século XIX era marcado por uma essência patrimonialista de modo que apenas seria objeto de tutela dessa ciência os bens patrimoniais, não permitindo o reconhecimento da pessoa em si como um objeto jurídico. Nesse contexto, inclusive, no esboço do Código Civil produzido por Teixeira de Freitas sequer era formulada uma teoria acerca dos direitos da personalidade devido à ausência de um caráter patrimonial. Entretanto, após uma evolução desse caráter patrimonial, foi conferido ao direito de imagem, e aos demais direitos da personalidade de modo geral, a possibilidade que, uma vez violados, ensejar a responsabilização civil e uma eventual indenização por danos morais, havendo o rompimento aqui com a moldura tradicional da doutrina e dos tribunais do século passado, já mencionados.

Ocorre que, a violação do direito de imagem não deve ser a única preocupação da tutela jurídica, pois, até mesmo para que essa violação ocorra, é necessário o exercício desse direito. Nesse sentido, Caio Mário (2015, p.237) e Mota Pinto (1993, p.207) afirmam que o direito à imagem não têm um valor pecuniário, sendo possível falar em uma repercussão patrimonial apenas quando diante de uma violação desse direito.

Por outro lado, Orlando Gomes reconhece que o direito de imagem e os demais direitos da personalidade possuem um caráter extrapatrimonial, mas compreendem que tal característica não pode ser absoluta, existem exceções. Nesse diapasão, Orlando Gomes (1998, p.152) destaca: "Os bens jurídicos nos quais incidem não são suscetíveis de avaliação pecuniária, embora possam alguns constituir objeto de negócio jurídico patrimonial (...)".

Ao passo que esses autores apresentaram uma evolução a uma concepção tradicional, é preciso também tratar de questões muito mais complexas como ocorre, por exemplo, com o uso

da imagem por atletas profissionais para fins lucrativos, o qual tem valor monetário ao passo que não representa violação a esse direito, e, não por acaso, são o principal objeto de estudo deste trabalho. Com a evolução constante do trabalho publicitário e do mercado da publicidade, tornou-se muito comum a utilização da imagem para os mais diversos fins, incluindo a obtenção de lucros (Oliveira, 2015, p. 5).

Conclui-se, portanto, que é necessário desvincular a ideia do direito como um mero protetor de interesses patrimoniais, para postá-lo como protetor da pessoa humana. Em síntese, o que pode ser pensado, hoje, acerca da característica da extrapatrimonialidade, quando da aplicação ao direito da imagem, é que quanto a possibilidade de tirar proveito econômico essa vantagem seja feita com bom senso e nos limites da boa-fé. Logo, quando da realização de um contrato de exploração da imagem devem ser ponderados a moral e o caráter patrimonial decorrente da vinculação da imagem de um indivíduo (Marcondes, 2015, p.41).

Essa compreensão de que o direito à imagem se reveste tanto de um conteúdo moral quanto de um conteúdo patrimonial já foi estabelecida, inclusive, em mais de uma oportunidade pelo Superior Tribunal de Justiça. Nesse sentido, no julgamento do Recurso Especial 764.735/RS, a corte estabeleceu que o conteúdo patrimonial do direito à imagem assenta no princípio segundo o qual a ninguém é lícito enriquecer à custa alheia (STJ, 2005).

Apesar disso, a imagem será sempre inestimável pois nem mesmo o seu dono é capaz de valorá-la, em razão do seu elevado subjetivismo. Enfim, trata-se de um direito que não tem uma equivalência patrimonial, no entanto, admite-se a atribuição de valor econômico para fins comerciais e reparatórios. Diante de toda a controvérsia trazida, resta claro que a utilização econômica do direito à imagem é um tema que há muito tempo gera discussão doutrinária. Contudo, diante do atual contexto social de exploração desse direito, conclui-se que as disposições constantes no ordenamento jurídico brasileiro não vedam a exploração da imagem, o que é atualmente realizado de inúmeras maneiras, constituindo até mesmo meio de vida de muitas pessoas.

Em se tratando de um direito que possui reflexos econômicos, passa ser necessário, por óbvio, fazer uma avaliação acerca dos seus reflexos tributários, o que se fará no capítulo seguinte. Uma vez que a exploração da imagem pode gerar um acúmulo patrimonial e, por consequência, a aquisição de disponibilidade econômica, podendo assim, ocasionar na ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda.

3 IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA: ANÁLISE GERAL

Um estudo que se ocupa em tratar dos aspectos que envolvem a tributação da renda dos atletas, oriundas da remuneração recebida pela cessão dos seus direitos de imagem, requer, antes de tudo, uma análise acerca das premissas básicas da tributação da renda no ordenamento jurídico brasileiro. Isso porque inúmeros debates doutrinários e jurisprudenciais cingem o tema nos mais diferentes aspectos, principalmente no que tange ao conceito de renda e os seus desdobramentos. Nesse sentido, revela-se demasiadamente importante delimitar as origens do tema, determinando a razão de ser deste tributo, tratando de questões sensíveis que serão essenciais para o desenvolvimento do objeto desta pesquisa.

Quanto ao surgimento de uma tributação sobre a renda no Brasil, a doutrina não é pacífica. Enquanto uma corrente defende o surgimento dessa tributação ainda na época do império, outra, adotada, inclusive, pela Receita Federal do Brasil, indica o marco inicial apenas no ano de 1922.

A corrente minoritária é defendida por Cristóvão Barcelos (2014, p.24), que define como marco inicial da tributação sobre a renda no Brasil a edição da Lei 317 de 21 de outubro de 1843, ainda na era imperial. O artigo 23 deste dispositivo decretava a criação do Imposto sobre Vencimentos dos Cofres Públicos, imposto progressivo que tinha como contribuintes aqueles brasileiros que recebiam vencimentos dos cofres públicos. Para Nóbrega (2014, p.10), embora as inúmeras críticas recebidas e a sua vigência por apenas dois anos, esse tributo foi, sem dúvida, um movimento pioneiro na criação do imposto sobre renda no Brasil.

Todavia, a corrente tradicional indica o artigo 31 da Lei 4.625 de 31 de dezembro de 1922 como marco inicial da tributação da renda no Brasil com a instituição do "imposto geral sobre a renda". Essa é uma espécie de tributo incidente sobre o conjunto líquido de rendimentos, devido anualmente por pessoas físicas e jurídicas, residentes em território brasileiro, independente da sua origem.

Barbosa Corrêa (1994, p.250) sintetiza a diferença dos posicionamentos doutrinários justamente através da hipótese de incidência do imposto nas duas eras. Enquanto no império tratava-se de um imposto que incidia apenas sobre uma espécie de rendimento, aquele que advém de licitação ou vencimentos percebidos de cofres públicos como remuneração por

serviços ou por dividendos distribuídos, o imposto de renda da era republicana alcança rendimentos globais, atingindo acréscimos patrimoniais em todas as suas manifestações. Logo, o atributo da generalidade não estava presente na tributação da renda imperial, mas foi adotado como critério desse tributo desde a instituição da Lei nº 4.625/1922 (Nobrega, 2014, p.32). Por conta desse fator é que, em uma análise superficial, é possível perceber maiores semelhanças entre o tributo instituído em 1922 e imposto de renda que a sociedade brasileira conhece atualmente.

Outrossim, foi na inauguração da Constituição 1934 que o imposto de renda foi introduzido como matéria constitucional, na seção de impostos de competência da União. A alínea “c” do art. 6º previa o imposto de renda como aquele incidente sobre a “renda e proventos de qualquer natureza”, mesma redação do art. 153, III da Constituição Federal de 1988. Delimitando os contornos da matéria tributária, Carta Magna vigente outorga aos entes da federação, de forma discriminada, competência para tributar certas manifestações de riqueza.

3.1 ESTRUTURA NORMATIVA

A doutrina dominante compreende que a competência tributária outorgada na Constituição não se ocupa de criar o tributo em espécie, apenas limita-se a distribuir a competência entre os entes da federação para que estes então o façam. Logo, a previsão constitucional nada mais é do que uma concessão feita pelo legislador constituinte para que a União, os Estados, Municípios e Distrito Federal legislem criando e regulando prestações em matéria tributária (Costa, 2017, p.10)

Para Aulis Aarnio (2011, p.19), no vocabulário jurídico, o termo competência representa a atribuição e limitação de poder a determinado ente para realizar uma determinada atividade administrativa. Nas precisas palavras de Roque Antônio Carrazza (2011, p. 567), "competência é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos."

Em se tratando de uma autorização para realização de uma atividade específica, a inobservância das regras de competência delimitadas na Carta Magna tem por consequência a nulidade daquele ato. Isto porque, aqui não há que se falar em um ato mais ou menos válido,

quando realizado por autoridade mais ou menos competente visto que a competência não comporta graduação. Uma vez incompetente o ato será necessariamente nulo.

Outrossim, uma característica marcante da Constituição Federal de 1988 é a sua analiticidade, característica que faz com que a norma muitas vezes não se limite apenas a autorizar que os entes criem tributos, mas também, por muitas vezes, obriga o legislador ordinário a repetir aquilo que já está presente no texto constitucional. É assim que a Constituição, além de definir quais tributos poderão ser instituídos e por quem serão instituídos, ainda determina as suas características, princípios a serem observados na atividade tributária e situações que não poderão ser tributadas.

Pois bem. O Legislador Constitucional denominou na Seção III do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal de 1988 como "Dos impostos da União", esse recorte trata-se efetivamente da norma que é dirigida ao legislador da União Federal, permitindo-o que institua, por meio de lei ordinária, abstratamente, o tributo. A instituição de um tributo pelo ente competente, assim como a sua modificação em termos qualitativos ou quantitativos, deve ser feita por meio de lei ordinária, respeitando, é claro, os balizamentos que foram fixados na Constituição. Ao criar essa lei, o ente federativo institui uma norma impositiva, essencialmente ligada à atividade administrativa, que permitirá ser satisfeita a exigência tributária, quando o contribuinte realizar determinados atos presuntivos de riqueza.

No entanto, para que seja possível exercer essa atividade administrativa a norma deve ser convertida em um “preceito ou proposição jurídica”, também chamada por Kelsen de regra de direito (Kelsen, 2009, p. 37). Quer dizer, o legislador deve idealizar uma norma que contenha dois elementos estruturantes: condição e consequência, bem como o princípio que liga tais elementos, a imputação, representada linguisticamente pela expressão "deve", que consiste em ligar os “diversos elementos reunidos dentro da norma jurídica” (Kelsen, 1987, p. 42).

No que tange a condição, aqui também denominada de hipótese de incidência, é necessário que ela traga os elementos que, quando ocorridos no mundo dos fatos, correspondem a atos presuntivos de riqueza². Para tanto, a hipótese de incidência da regra de direito tributário

² Trata-se da ideia de que todos devem contribuir para as despesas públicas, em razão de suas possibilidades econômicas, ainda que não sejam diretamente beneficiárias dessas despesas (Tipke, 1998, p. 151). A noção de atos presuntivos de riqueza deságua no princípio da capacidade contributiva trazido na própria Constituição Federal, que associa o princípio da capacidade contributiva, no §1º do art. 145, através da ideia de que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

deve conter: critério material, critério temporal, critério espacial e critério pessoal (Ataliba, 1991, p.61)

Na hipótese de ocorrida a conduta que demonstre atos presuntivos de riqueza surge, portanto, a consequência da norma. Quanto ao direito tributário, o consequente da norma é composto por dois elementos: critério quantitativo, que consiste no resultado do produto entre a base de cálculo e a alíquota, e um critério subjetivo que traz consigo o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária.

Além de outorgar competência para instituição dos tributos em espécie, a Constituição Federal de 1988, no seu artigo 146, III e alíneas ainda prevê que lei complementar será o instrumento responsável por carregar as normas gerais³ do "sistema do direito tributário", sendo eles: fato gerador, base de cálculo e contribuinte. Cumpre esclarecer, todavia, que essas espécies não esgotam as matérias que poderão ser abordadas pela norma geral. No que tange particularmente ao imposto de renda, a lei complementar responsável por trazer normas gerais acerca desse tributo é a Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional (CTN).

A princípio surge o questionamento acerca da capacidade do CTN ser referenciado como norma geral de direito tributário, haja vista que este foi aprovado através do processo legislativo de uma lei ordinária e não como lei complementar, como exige o legislador constituinte. Todavia, o que ocorre é que a edição do Código Tributário Nacional se deu em 5 de outubro de 1966, ou seja, antes da promulgação da Carta Magna de 1988, a qual prevê a necessidade de lei complementar para tratar da matéria. Revela-se aqui então uma incompatibilidade entre a norma constitucional e o procedimento de aprovação do CTN o qual foi solucionado em decorrência da previsão contida no artigo 34, §5 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a qual determina a recepção do Código Tributário Nacional como uma lei complementar.

3.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA

³ Quando ao termo "geral" utilizado pelo legislador constituinte é necessário distinguir que tais normas não são plenas, ou seja, a mera existência de uma norma nacional, que prevê termos gerais, não autoriza que o ente federativo competente institua a cobrança de um tributo. Ademais, tal termo refere-se somente aos entes que podem ser atingidos por tais normas, ou seja, aqueles que possuem competência para instituir imposto sobre aquela manifestação de riqueza.

A hipótese de incidência trata-se de uma construção doutrinária que visa elucidar as normas jurídicas por meio de uma estrutura lógica (Ferragut, 2009, p. 25). Em termos práticos, a hipótese de incidência é a denominação dada para a norma que descreve, de forma abstrata, fato que, quando ocorrido no mundo em concreto, gera a obrigação tributária de dar dinheiro ao Estado (Ataliba, 2000, p.58).

Costumeiramente, a expressão "fato gerador" é utilizada como sinônimo para tratar do fato descrito na norma que tem aptidão, dada por lei, de gerar uma obrigação tributária. Contudo, poucas expressões no direito tributário têm sido tão violentamente censuradas quanto "fato gerador"⁴. Para fins deste trabalho, adotou-se a expressão "hipótese de incidência" para referir-se a regra de comportamento que disciplina a conduta do devedor da prestação fiscal, perante o titular do crédito (Ataliba, 2008, p.78).

Outrossim, o núcleo da hipótese de incidência tributária é definido por uma ação ou situação, no caso da tributação sobre a renda, a aquisição de renda ou proventos de qualquer natureza. Ela gravita em torno desse núcleo com uma série de circunstâncias, que serão objeto de estudo a seguir, responsáveis por complementar a identificação da situação, assim entendidos como, (I) o momento da sua ocorrência; (II) o local do seu nascimento; (III) os sujeitos nela envolvidos.

3.2.1 Critério material do imposto de renda

O critério material de um tributo corresponde ao núcleo da hipótese de incidência pois nele há referência a um comportamento que, ocorrendo no mundo concreto e delimitado por aspectos temporais e espaciais, desencadeará a incidência da norma impositiva (Carvalho, 2012, p.276). Conforme as lições de Paulo de Barros (2012, p.276) o núcleo sempre é formado por um verbo seguido de um complemento, haja vista que o aspecto material referência

⁴ O doutrinador Paulo da Mata Machado, traduzindo o estudo do professor Gatson Jêze, foi responsável por difundir amplamente o termo no Brasil. No entanto, uma forte crítica, desenvolvida por Geraldo Ataliba (2008, p.54). é feita a essa terminologia haja vista a confusão terminológica causada pela expressão que associa, ao mesmo termo, a criação legal hipotética e o fato efetivamente ocorrido no mundo real. Assim sendo, a doutrina de Ataliba (2008, p.76) opta por denominar o termo "hipótese de incidência tributária" a descrição realizada pela norma, enquanto a ocorrência daquela hipótese no mundo real opta pela denominação "fato imponible".

justamente o comportamento dos contribuintes que, corroborando com os demais aspectos da hipótese de incidência de um tributo, desencadeiam a incidência da norma impositiva.

O artigo 43 do Código Tributário Nacional, exercendo a sua competência de criar normas gerais acerca de matéria tributária, estabelece como fato gerador do imposto de renda a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de: (I) de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; (II) de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Antes mesmo de tratar do elemento central do critério material do imposto de renda, é necessário compreender dois diferentes conceitos trazidos pelo artigo 43 do CTN, que são balizadores para a identificação da hipótese de incidência da norma impositiva: acréscimo patrimonial e disponibilidade econômica.

De acordo com o dicionário Aurélio, "aquisição" compreende a parte que foi aumentada ou acrescida ao todo. Melo (2012), ao analisar o conceito constitucional de aquisição de renda, define o termo como o saldo positivo resultante de entradas e saídas durante um determinado período, denominado como acréscimo patrimonial, o qual pode ser representado por direitos ou bens de qualquer natureza. Sendo assim, o imposto de renda deve incidir somente sobre os acréscimos patrimoniais do contribuinte qual seja o saldo positivo resultante do exame das receitas (entradas) e despesas (saídas) (Carrazza, 2011, p.32).

No que tange a disponibilidade econômica, Machado (2014, p. 322) explica que esse termo se refere àqueles valores que já foram recebidos pelo contribuinte e que vieram efetivamente a acrescentar em seu patrimônio. Na mesma linha, Queiroz (2004) expõe que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza jamais poderá incidir sobre simples ingressos, devendo sempre ser observado, de forma conjunta, os acréscimos patrimoniais e a capacidade contributiva dos sujeitos passivos da obrigação.

Apoiado nesses dois conceitos é possível perceber que a tributação sobre a renda depende de uma análise acerca das movimentações patrimoniais por um determinado período a fim de que seja possível perceber se houve ou não acréscimo patrimonial com disponibilidade econômica. De acordo com Carrazza (2005, p. 38), “renda e proventos são conceitos que, para fins de tributação específica, referem-se a um resultado, isto é, à diferença positiva entre as receitas e as despesas do contribuinte, dentro de um determinado período”.

Resta evidente, portanto, que o critério material da tributação sobre a renda depende de uma análise temporal, de modo que esses dois critérios da hipótese de incidência deste tributo andam de forma conjunta. Essa periodização, na visão de Derzi *in* Baleeiro (2003, p. 289) é responsável por dividir a sucessão dos atos que constroem o conceito universal de renda pessoal periódica para fins tributários.

Superada as questões acessórias que circundam o critério material do imposto objeto de estudo, faz-se necessário delimitar o conceito de renda e proventos de qualquer natureza para que então seja possível compreender o aspecto material deste tributo como um todo. Revela-se demasiadamente relevante trazer à tona tal discussão haja vista o rígido sistema de repartição de competência que é adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro de modo que a União, ao tributar a renda, não poderá ultrapassar a competência que lhe foi concedida constitucionalmente (Schoueri, 2020, p. 15). Ainda mais relevante a discussão sobre essa temática quando se vê que o termo renda detém diversas facetas podendo ter desde um sentido estritamente material até mesmo a um sentido psicológico. Logo, para fins deste trabalho, serão destacadas duas correntes, essenciais das ciências econômicas, que geram dois diferentes entendimentos na doutrina tributária: renda-fonte e renda-acrécimo.

Oportuno, no entanto, mencionar desde já a teoria legalista da renda. Rubens Gomes, defensor da teoria no Brasil, adere à lógica de que não haveria limitações teóricas à fixação do conceito de renda, estando o legislador absolutamente livre para determiná-lo de acordo com a sua melhor conveniência (Polizelli, 2009, p.81). Sendo assim, na concepção da teoria legalista, a renda trata-se, em verdade, de um conceito normativo de modo que seria renda tudo aquilo que a lei determinasse como tal.

Todavia, a fim de determinar o conceito de renda para a sua tributação, tal teoria revela-se completamente incompatível com o ordenamento jurídico pátrio, pois a legislação infraconstitucional não pode ultrapassar os limites impostos pela Constituição (Oliveira, 2008, p.82). Isto posto, não há que se falar na adoção da teoria legalista para conceituação da renda no Brasil. Passa-se, portanto, a analisar as prováveis teorias limitadoras do conceito de renda.

3.2.1.1 Teoria Da Renda Fonte

A teoria da renda fonte compreende a renda como o produto de uma fonte estável, ou seja, que tem uma reprodução periódica, que produz uma riqueza nova de forma durável (Schoueri, 2020, p.15). Sendo assim, a partir desse conceito é possível concluir que a teoria da renda fonte parte de três pressupostos: a periodicidade, produtividade e permanência.

Na visão da teoria da renda fonte, para que um acréscimo patrimonial seja considerado renda é necessário que ele decorra de um fluxo regular e periódico de riqueza que seja originário do desenvolvimento de uma atividade econômica com caráter permanente.

O que se percebe é que, em vista desses requisitos, a teoria acaba por determinar a não-tributação dos ganhos de capital frente ao fato que este carece da periodicidade exigida nesse rendimento. Acaba, portanto, que a teoria da renda fonte revela-se estar superada, justamente por trazer uma concepção muito restrita de renda de modo que, conforme destaca Victor Borges Polizelli (2012, p. 76), embora facilitasse a identificação da renda tributável, tanto por parte do contribuinte, como por parte da administração, não era capaz de acompanhar a evolução das relações econômicas.

No entanto, ainda há de se resguardar os aspectos dessa teoria que ainda possuem relevância na realidade brasileira, principalmente, no que tange a tributação da renda das pessoas físicas. Para Misabel Derzi (2015, p.396), a renda como produto-fluxo de riqueza nova proveniente do patrimônio ou do capital, melhor se adequa à tributação das pessoas físicas, pois esse “fluxo” engloba as entradas e saídas em um período determinado.

3.2.1.2 Teoria Da Renda-Acréscimo

A corrente doutrinária que compreende a renda com um acréscimo patrimonial foi desenvolvida por economistas a partir do final do século XIX. Com um conceito mais simples, defende, em síntese, que a renda representa o acréscimo de poder econômico de um indivíduo durante determinado período, abrangendo de forma ampla todos os ingressos passíveis de avaliação econômica (Schoueri, 2020, p.16).

O que se pode perceber é que, para a teoria renda-acréscimo, a caracterização da renda independe de um caráter oneroso ou gratuito, contemplando todo ingresso de bens materiais no patrimônio de determinado indivíduo, em determinado período. Sendo assim, nota-se que, nessa

visão, a renda é auferida independentemente da sua conversão em moeda, bastando que haja um acréscimo de poder econômico passível de avaliação.

Para os defensores dessa teoria, a dedução da existência desse acréscimo ou não se dá a partir da comparação da situação patrimonial em um lapso temporal (Oliveira, 2008, p.430). Por se tratar de uma apuração realizada a partir da comparação de suas situações em um determinado lapso temporal, Derzi (2015, p.396) indica que a adoção dessa teoria teria melhor adaptação na apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas uma vez que essas apurações seriam facilmente realizadas a partir das demonstrações contábeis do contribuinte.

3.2.1.3 Teoria Adotada Pelo Ordenamento Jurídico Brasileiro

Da análise das teorias das ciências econômicas, evidencia-se que a principal diferença entre a teoria da renda-acréscimo da teoria da renda-produto está essencialmente na fonte produtora da renda, visto que, para ambas, a renda está associada à ideia de acréscimo patrimonial (Lemke, 1998, p. 62). Ao passo que, para a teoria da renda acréscimo, renda seria todo o resultado positivo da exploração do patrimônio do contribuinte, seja ele já existente ou fruto de um trabalho (Schoueri, 2010, p. 243). Para a teoria da renda-produto, renda seria tudo aquilo que acresce ao patrimônio do contribuinte, independentemente de sua origem (Oliveira, 2008, p.183)

O legislador constitucional ao redigir o artigo 153, III não realizou menção expressa a nenhuma das teorias acima mencionadas, não sendo possível inferir, a partir da leitura do dispositivo, qual seria o conceito de renda (Schoueri, 2020, p.16). Nesse sentido, o pesquisador Ricardo Mariz (2008, p.82) evidencia que nem mesmo os anais da constituinte demonstram uma discussão nesse sentido. Diante dessa omissão da Carta Magna, seguindo a lógica imposta pelo artigo 146, III, *a*, deve-se buscar identificar o conceito de renda adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro a partir da interpretação da legislação infraconstitucional, ao tratar das normas gerais de direito tributário (Mosquera, 1996).

Antes de analisar a norma infraconstitucional, é necessário esclarecer que, ao debruçar sobre o dispositivo, a fim de investigar qual teoria foi adotada para a definição de renda

tributável, não há que se confundir com a adoção da teoria legalista frente a sua incompatibilidade, já tratada no presente trabalho monográfico, com a Constituição Federal.

O imposto de sobre a renda e proventos de qualquer natureza está discriminado no artigo 43 do Código Tributário Nacional:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Pois bem. Analisando o artigo 43 do CTN é possível perceber que a norma não adota apenas uma das teorias, pois isoladas nenhuma seria suficiente para amparar todas as situações trazidas no texto (Polizelli, 2012, p.189). Da leitura do inciso I, pode-se perceber a perfeita subsunção com a teoria da renda-fonte, isto porque, para essa corrente, renda a renda seria o produto de um fluxo de novas riquezas proveniente do patrimônio ou do capital.

Já na exploração do inciso II, apenas é possível notar nuances da teoria da renda acréscimo de modo que aqui não é possível determinar uma perfeita subsunção com a teoria e a norma. Essa divergência se dá pelo fato de que para essa corrente, a renda, independe da sua fonte, sendo avaliada apenas a diferença da situação patrimonial em um lapso temporal enquanto, para a Regra Matriz, os acréscimos patrimoniais adquiridos de forma gratuita, ou seja, sem natureza contraprestacional, como é o caso da doação, não tem condão de gerar tributação da renda (Oliveira, 2008, p.200).

Em suma, o artigo 43 do Código Tributário Nacional adotou, de maneira ilimitada, a teoria da renda-produto e, com ressalva, a teoria da renda-acréscimo, excluindo da segunda o conceito de renda sem natureza contraprestacional, ou seja, as meras transferências patrimoniais, de natureza gratuita e voluntária.

Diante de todas as considerações realizadas, resta evidente a relevância das teorias econômicas para a definição de um conceito de renda e a sua repercussão tributária. Não se pode perder de vista, no entanto, a escolha feita pelo legislador na redação do artigo 43 do CTN (Mosquera, 1996). Assim, sem prejuízo das discussões doutrinárias em torno do conceito, para fins do presente trabalho, o elemento central do núcleo da hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos sobre qualquer natureza, a renda, será concebida como qualquer

acréscimo patrimonial avaliado em um lapso temporal que tenha sido obtido como uma contraprestação.

3.2.2 Critério temporal do imposto de renda

Para o direito tributário, o aspecto temporal refere-se ao momento eleito pelo legislador para que se considere ocorrido a hipótese de incidência da obrigação tributária (Cassone, 2006, p. 256). Em particular, para a tributação sobre a renda, o aspecto temporal revela-se extremamente fundamental sendo ele responsável por conferir a periodicidade necessária para que seja possível comparar o universo patrimonial do contribuinte em dois momentos distintos.

Da leitura do artigo 105 do Código Tributário Nacional, é possível compreender que o aspecto temporal da tributação sobre a renda refere-se a um instante determinado, todavia, o conteúdo que é preenchido nesse instante trata-se de fatos que são verificados num período temporal. Luciano da Silva Amaro (1986, p. 394) compara tal periodicidade com um jogo de futebol, onde o resultado só se define com o apito final do árbitro, embora este seja fruto dos gols que foram marcados desde o início do jogo.

O critério temporal do Imposto sobre a Renda das pessoas físicas, historicamente, foi vinculado ao encerramento do período base, que corresponde entre 1º de Janeiro a 31 de Dezembro. Atualmente, aplica-se essa mesma lógica, de modo que, a análise do critério temporal tem como data inaugural o exercício financeiro de cada ano, sendo a sua base de cálculo apurada entre 1º de janeiro a 31 de dezembro do exercício financeiro anterior (Ataliba, 2008, p.98). A coincidência do período base de apuração do imposto com o ano calendário é realizada, justamente, de forma a facilitar a compreensão do contribuinte sobre a tributação.

Já com relação a tributação das pessoas jurídicas, diferentes critérios temporais registram ao longo dos anos⁵. No entanto, a lógica que observamos no atual sistema normativo

⁵ Nos primórdios da instituição do imposto renda, a anuidade era a regra de período para apuração do resultado tributável (Brasil, 1924). Já em outro tempo, era facultado às pessoas jurídicas a escolha da data de encerramento do período base, desde que o fizessem antes do encerramento do exercício financeiro da União (Schoueri e Barbosa, 2023, p.583), ocorre que, os abusos percebidos com esse critério, combinados com a inflação que atingia o país, fizeram com que fosse necessária a determinação de uma data obrigatória para o período base que não coincidissem com o exercício social (Schoueri e Barbosa, 2023, p.584).

é de que o critério temporal da pessoa jurídica pode variar de acordo com as conveniências da arrecadação fiscal, através da lógica dos períodos - mensal, semestral ou anual.

O regime trimestral é adotado como regra geral para a tributação das pessoas jurídicas, sejam elas vinculadas ao regime de lucro presumido ou de lucro real, regimes que ainda serão abordados neste trabalho. Para esse critério, apenas é necessário que o contribuinte realize os recolhimentos referentes à tributação sobre a renda a cada três meses.

A grande vantagem de optar por uma declaração trimestral é que a pessoa jurídica pode recuperar, de forma mais célere, o saldo credor com acréscimo de juros SELIC calculados a partir do trimestre seguinte (Higuchi, 2016, p.29). Em contrapartida, o contribuinte é obrigado a elaborar anualmente quatro demonstrações financeiras, que abrem margem para ocorrência de erros e custos, além de ser necessário realizar um levantamento societário e outro fiscal em momentos distintos.

No regime anual, o contribuinte é obrigado a realizar recolhimentos mensais, a menos que comprove contabilmente a existência de prejuízo fiscal, sendo possível recuperar o imposto somente a partir do ano seguinte e ainda sem a incidência de juros (Schoueri e Mosquera, 2020, p.81). Apesar de parecer uma escolha não tão amigável, o recolhimento anual exige apenas um levantamento de demonstrações financeiras ao ano, podendo ainda reunir em um único documento o levantamento fiscal e societário.

Outra questão importante que circunda a temática do critério temporal do imposto de renda são as hipóteses de antecipação do seu recolhimento, como é o caso da retenção na fonte. Quando se fala em antecipação cabe esclarecer que o efetivo fato gerador a obrigação continua a acontecer somente ao final do ano calendário, aqui é considerado um montante antecipado relativo às variações de patrimônio, com eventual possibilidade de recuperação (Xavier, 2005, p.89).

3.2.3 Critério espacial do imposto de renda

O critério espacial da hipótese de incidência tributária indica o território em que se considera efetivamente ocorrido o fato imponible à obrigação tributária, que, quando associado

ao critério material, temporal e pessoal, permite a caracterização efetiva da incidência do tributo (Costa, 2017, p.173).

Embora em uma análise superficial seja possível confundir o critério espacial com a questão da vigência territorial da lei, tais temas não se confundem. A vigência refere-se a um atributo da própria lei, enquanto isso, o critério espacial é definido doutrinariamente como uma força que rege condutas, disciplina comportamentos, vez que a norma jurídica tributária apenas produz os seus efeitos dentro do seu âmbito territorial delimitado (Silva, 2018, p.352). Uma vez definido o limite territorial, o fato imponible apenas se reputará ocorrido se verificado no lugar que foi determinado como critério espacial na hipótese de incidência (Silva, 2018, p.352).

Sendo assim, o critério temporal do tributo objeto deste trabalho refere-se ao território nacional, incidindo sobre as rendas ou proventos auferidos por residentes e não residentes no país e no exterior por pessoa residente e domiciliada no Brasil.

Todavia, a ocorrência do fato imponible no território previsto pela hipótese de incidência não é a única forma de se fazer incidir a tributação sobre a renda. Através dos denominados critérios de conexão é possível que haja uma aplicação do critério espacial da tributação sobre a renda, implicando a extraterritorialidade, com a vigência de normas tributárias para além do território brasileiro (Silva, 2018, p.346).

Compreendem por critérios de conexão, por exemplo, a residência, o domicílio e a nacionalidade. É nesse sentido que o tributarista Alberto Xavier (1978) conclui que o critério espacial da hipótese de incidência não necessariamente coincide com a ordem jurídica competente para a sua disciplina, podendo se tratar de uma fonte externa de produção de rendimento e mesmo assim o Estado brasileiro alcançará tais fatos ocorridos no exterior.

3.2.4 Critério pessoal do imposto de renda

A Constituição além outorgar competência para União para instituir impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza prevê que, em respeito ao princípio da legalidade, este, assim como qualquer outro tributo, apenas pode ser instituído ou majorado por ente competente, por meio de lei em sentido estrito. É, portanto, através do exercício desta competência que o

ente competente institui a hipótese de incidência tributária e ainda determina quem são os sujeitos da obrigação dela decorrente.

O aspecto pessoal da hipótese de incidência do imposto sobre a renda determina quem são os sujeitos da obrigação tributária, podendo estes serem divididos em dois grupos: sujeito ativo e sujeito passivo.

Ao tratar do sujeito ativo é necessário, inicialmente, distinguir a competência tributária, mencionada acima como a qualificação do ente para instituir um tributo, da capacidade tributária que corresponde a aptidão de exigir legalmente um tributo já instituído pelo ente competente. O sujeito ativo é, portanto, aquele que tem o poder de exigir o cumprimento da obrigação tributária, ou seja, o ente que é o credor da obrigação tributária.

Não raras as vezes, o sujeito ativo acaba por se confundir com o ente titular da competência para instituir o tributo, razão pela qual não há necessidade de que o legislador se ocupe de diferenciá-los. É exatamente o que acontece com o imposto de renda. O sujeito ativo do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é a própria União, sendo a Receita Federal do Brasil o órgão federal responsável pela administração deste imposto.

O sujeito passivo, por sua vez, pode ser compreendido como o devedor da obrigação tributária, também chamado de contribuinte ou responsável. Nos termos do artigo 121 do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo é a pessoa que fixa na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo".

Na visão de Baleeiro (2003), o sujeito passivo das obrigações decorrentes de impostos é aquele que deverá pagar o tributo, por sua pessoa ou seus bens, pouco importando que seja cidadão ou estrangeiro. Também, para fins de enquadramento na condição de contribuinte, não se considerará onde este sujeito estabelece residência, sua idade, incapacidade ou capacidade civil. Nabais (2009, p. 260), por sua vez, diferencia o sujeito passivo, devedor do imposto, em definições *stricto sensu* e *lato sensu*:

[...] em sentido estrito, o devedor do imposto limitar-se-ia ao chamado devedor principal ou originário, aquele em relação ao qual o Fisco exige, em princípio ou em primeira linha, a satisfação do crédito de imposto. Todavia, num sentido mais amplo, o devedor do imposto abrange também os chamados devedores indirectos, derivados ou acessórios, aos quais o Fisco exige excepcionalmente ou em segunda linha o crédito de imposto. Finalmente, o sujeito passivo (*lato sensu*) da relação fiscal é toda e qualquer pessoa, singular ou colectiva, a quem a lei imponha o dever de efectuar

uma prestação tributária, seja prestação de imposto, sejam prestações correspondentes às múltiplas e diversificadas obrigações acessórias.

Nos termos do artigo 45 do Código Tributário Nacional, o contribuinte do imposto de renda é "o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43" (Brasil, 1966). Isto posto, o sujeito passivo do imposto de renda é todo aquele que é titular da disponibilidade econômica de renda e proventos de qualquer natureza, independentemente de se tratar de pessoa física ou pessoa jurídica.

Pois bem. Analisada a hipótese de incidência da tributação da renda, a qual é marcada por uma escolha qualitativa das bases econômicas de imposição, conclui-se que o imposto incide sobre a disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou proventos de qualquer natureza de todas as pessoas, físicas e jurídicas, residentes no Brasil.

3.3 ESPECIFICIDADES DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA

Apesar da tributação da renda ser única no Brasil, há diferenças substanciais quanto ao modo de apuração do tributo para as pessoas jurídicas quando comparados com a pessoa física. Sendo assim, revela-se demasiadamente relevante trazer à tona tais diferenças, principalmente, quando estes são os preponderantes motivos pelos quais os atletas de primeira linha optam pela constituição de pessoas jurídicas para exploração do seu direito de imagem e, portanto, recebimento dos rendimentos auferidos em decorrência desta atividade. O exame de tal possibilidade é caminho para a resposta à pergunta central deste estudo e será abordada adiante.

Desse modo, o presente trabalho monográfico passa então a se debruçar sobre cada uma das especificidades da apuração e cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física e do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, bem como, a composição dos rendimentos desses atletas, com objetivo final de esclarecer as vantagens e desvantagens do recolhimento do imposto por uma ou outra. Visto isso, passa-se às minuciosidades da apuração do Imposto de Renda da pessoa jurídica.

3.3.1 Base de cálculo e o regime de apuração da receita

Para Queiroz (2004, p.141), a base de cálculo é o elemento responsável por revelar e quantificar a materialidade da ocorrência do fato gerador, permitindo com que haja a incidência de impostos. Sendo assim, a base de cálculo consta como a verdadeira representação do aspecto material da hipótese de incidência, desta vez, em uma manifestação quantitativa. Especificamente em relação às pessoas jurídicas, segundo Misabel Derzi (Baleeiro, 2015, p.462), a renda tributável é determinada pela teoria do balanço, ou seja, mediante comparação entre o patrimônio líquido no começo e ao final do período fiscal.

Em particular ao imposto de renda, o art. 44 do CTN determina que a base de cálculo do tributo é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis, composta por todos os ganhos e rendimentos de capital, independentemente da sua denominação, natureza ou espécie. Com base nesse preceito, a legislação do imposto de renda define três bases de cálculo: lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado.

3.3.1.1 Lucro real

A apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física através do lucro real é o regime de apuração que mais se aproxima da ideia social de renda. O artigo 14 da Lei 9.718, de 1998, determina que a apuração da base de cálculo do IRPJ, através do lucro real, pode ser uma opção ou uma obrigatoriedade, a depender do enquadramento da pessoa jurídica.

Segundo as lições de José Eduardo Soares de Melo (20012, p. 313), a apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica através do lucro real é realizada através de duas operações: inicialmente, a pessoa jurídica deve apurar a diferença entre resultados da sua atividade, levando em conta os princípios e critérios contábeis, e os custos também decorrentes dela. Em seguida, deve promover os ajustes que são previstos pela lei tributária, realizando acréscimo ou dedução de determinados valores.

De forma mais técnica, Misabel Derzi (2015, p.462), compreende a apuração da renda tributável através do resultado da subtração entre o somatório dos rendimentos percebidos durante o ano do total das despesas dedutíveis autorizadas legalmente.

Pontua-se que o lucro líquido aqui debatido não se confunde com o lucro líquido contábil, isso porque a lei prevê uma série de adições e deduções para que se possa chegar à base de cálculo do IRPJ (Oliveira, 2008). Logo, nem toda receita reconhecida pela contabilidade é igualmente reconhecida para fins tributários.

No entanto, apesar de não se confundirem, é fundamental esclarecer que a definição do lucro real depende da contabilidade, pois é ela a responsável por expressar elementos econômicos indicativos da renda auferida e da mutação patrimonial (Lemos, 2018, p.28). O que se tem, na realidade, é que a apuração da tributação da renda das pessoas jurídicas, na sistemática do lucro real, parte do lucro líquido contábil, determinado, por sua vez, em observância dos preceitos da legislação comercial. Daí por que, o legislador brasileiro determina que, partindo do lucro contábil, devem ser feitas adições, exclusões e compensações para que, ao fim, seja possível chegar ao lucro real (Schoueri e Mosquera, 2020, p.69). É nesse sentido, portanto, que crava o parágrafo primeiro do artigo 258 do Regulamento do Imposto de Renda (Brasil, 2018), publicado em 2018, ao estabelecer que a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração em observância às disposições das leis comerciais.

Outrossim, com relação às despesas dedutíveis, o artigo 229 do Regulamento do Imposto de Renda ocupa-se em dispor normas gerais acerca das despesas que não serão computadas nos custos. Através da leitura deste artigo pode-se concluir que uma despesa, para que seja dedutível, deve ser: usual e normal perante as atividades da empresa; paga ou incorrida; e, ainda, necessária à atividade da empresa e à manutenção da sua fonte produtora. Nesse sentido, o art. 13 da Lei n. 9.249 define algumas despesas que serão indedutíveis para o lucro real.

Noutro diapasão, a apuração do lucro real pode dar-se trimestralmente ou anualmente, à escolha do contribuinte. No caso de apuração trimestral, o IRPJ é recolhido através de uma quota única ou em ou em até três parcelas mensais. Já no caso da apuração através do lucro real anual, não é facultado ao contribuinte que espere até o final de um ano para recolher o tributo, estando ele obrigado a realizar, mensalmente, antecipações. Cumpre aqui esclarecer que o próprio termo antecipações já indica que estes recolhimentos mensais não são definitivos, de modo que o contribuinte irá apurar o lucro estimado do mês e, havendo falta, recolherá a diferença em uma parcela; havendo excesso, este poderá ser compensado em períodos posteriores.

Ainda necessário diferenciar aqui que o lucro estimado não se confunde com o regime da apuração da base de cálculo do lucro presumido, que será a seguir estudado, isso porque este se apura por um período trimestral, sendo o imposto calculado e recolhido de forma definitiva, enquanto o primeiro se apura para um período mensal, sendo o imposto calculado mera antecipação do devido pelo período anual (Schoueri e Mosquera, 2020, p.61).

Conforme lição de Hiromi Higuchi (2016, p. 31), aqueles que optarem pela apuração através do lucro real anual têm de realizar antecipações mensais do IRPJ, sobre o lucro calculado por estimativa, cuja base de cálculo é o resultado do somatório de um percentual aplicado sobre a receita bruta do mês, acrescido de ganhos de capital e demais ganhos positivos, excetuados os rendimentos ou ganhos tributados como de aplicações financeiras. Este percentual é o mesmo aplicado àqueles que optaram pelo recolhimento com base no lucro presumido e varia de acordo com o tipo de atividade desempenhada.

3.3.1.2 Lucro arbitrado

A apuração da base de cálculo segundo o lucro arbitrado não surge como uma opção de regime de tributação, mas assim aplica-se a situações excepcionais, previstas em lei, em que se revela impossível o conhecimento do lucro real da pessoa jurídica, como em casos de extravio ou destruição de documentos (Schoueri e Mosquera, 2020, p.69). Ainda é possível que seja utilizado o lucro arbitrado em situações em que se identifica algum elemento de não confiabilidade nas informações existentes ou até mesmo na ausência total de documentos.

A metodologia a ser aplicada nessa forma de apuração é semelhante à utilizada na apuração pelo regime do lucro presumido. Logo, nos casos previstos em lei, são aplicados coeficientes sobre a receita bruta conhecida, acrescidos de 20% e, ainda, somando-se as receitas que não são passíveis de aplicação de coeficientes (Higuchi, 2016, p. 112)

Deste modo, pode-se concluir que a apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica pelo lucro arbitrado é uma excepcionalidade, onde o fisco, de acordo com a sua competência, irá, através de diferentes técnicas, definir o valor quantitativo para aquele critério qualitativo (Schoueri e Mosquera, 2020, p.69).

3.3.1.3 Lucro presumido

A criação do legislador ordinário de sistema de apuração da renda por meio de um lucro presumido, para fins de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, tem por objetivo simplificar a apuração da base de cálculo do imposto, com base no princípio da praticabilidade. A lógica por trás do lucro presumido revela-se como uma presunção relativa materializada através de um percentual fixo do lucro determinado em lei, como a própria denominação dá a entender, o lucro presumido em nada se confunde com o lucro da empresa, em verdade, o legislador despreza essa informação, substituindo tal grandeza por um outro valor que, em síntese, resulta da aplicação de determinados coeficientes sobre a receita da empresa.

O percentual a ser aplicado varia, de acordo com o art. 15 da Lei 9.249/95, de 1,6% a 32%, e refere-se às atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica variando de acordo com as necessidades de cada indústria. Sobre o montante encontrado através da incidência do percentual fixo ainda incidirá a alíquota regular do imposto e o adicional, para que só então obtenha-se o valor do imposto de renda a se pagar (Jesus, 2019, p. 211). Assim, para a apuração do lucro presumido, surge a seguinte fórmula: [receita x coeficiente = lucro].

A título de exemplo, de acordo com o artigo 40 da lei n. 9.250, de 1995 e o artigo 1º da lei n. 9.430, de 1996, a base de cálculo trimestral das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral, cuja receita bruta anual seja de até R\$120.000,00 (cento e vinte mil reais), será determinada pela aplicação de 16% sobre a receita bruta auferida no período de apuração.

Como mencionado acima, existem certas pessoas jurídicas que estão obrigadas, por determinação do artigo 14 da Lei 9.718/98, a apurar a base de cálculo do seu imposto de renda através do sistema de lucro real. No entanto, aquelas pessoas que não estão obrigadas a adotar a tributação pelo lucro real poderão optar pela tributação de acordo com o lucro presumido.

De forma mais objetiva, poderá adotar o sistema de tributação da renda pelo lucro presumido as pessoas jurídicas cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou, quando inferior a doze meses, a R\$6.500.00,00 (seis milhões, quinhentos mil) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior.

Por fim, ainda é determinado, para aqueles que adotam o sistema de apuração através do lucro presumido, que período de apuração da base de cálculo deve, necessariamente, ser trimestral, sendo encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Schoueri e Mosquera, 2020, p.61).

3.3.2 Alíquota

A alíquota tributária nominal, ou, simplesmente, alíquota, nada mais é que o percentual absoluto previsto em lei e que incidirá sobre o critério material, quantificado pela base de cálculo, que será entregue ao fisco. Nesse sentido, o §2º do artigo 2º da Lei n. 9.430/96 e ainda o artigo 228 do RIR, determinam que a alíquota do imposto de renda da pessoa jurídica, independentemente do modo de apuração da base de cálculo, é de 15%. Tais normas ainda vão além estabelecendo que o lucro que exceder a R\$20.000,00 (vinte mil reais) mensais ou R\$240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) ficará sujeito ao adicional do imposto de renda da pessoa jurídica calculado com base em uma alíquota acrescida em 10% (Domingues, 2011, p.83).

3.4 ESPECIFICIDADES DO IRPF - IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA

Conforme estabelece Pêgas (2009, p.257), a tributação da renda da pessoa física é o índice sobre os rendimentos oriundos do trabalho, de aluguel, de aplicações financeiras e outros proventos que são definidos em lei. Assim, a pessoa física, conforme o seu rendimento mensal, terá uma parte da sua renda destinada ao imposto sobre a renda, podendo ele ser descontado na própria fonte ou através do carnê-leão, tendo que realizar a declaração do imposto anual.

Nos próximos momentos, o trabalho ocupa-se de compreender as nuances da tributação da renda das pessoas físicas como também os aspectos que fazem com que ela seja tão distinta da tributação da renda das pessoas jurídicas, justificando, em alguns casos, a opção dos atletas de alta performance em optarem por terem a cessão do seu direito de imagem tributada através de pessoa jurídica e não da sua pessoa física.

3.4.1 Base de cálculo

Em relação às pessoas físicas, desde 1998, com o advento da lei 7.713/1988, responsável por simplificar o imposto em questão, a tributação sobre a renda foi simplificada ao passo que passou a ser realizada mensalmente sobre os rendimentos brutos, à medida em que estes fossem percebidos (Baleeiro, 2015).

Nesse diapasão, Melo (2012) explica que, para a apuração da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, são considerados os rendimentos obtidos através de trabalho assalariado ou não, proventos e ganhos financeiros ou imobiliários. Em contrapartida, segundo a legislação, deve ocorrer a dedução do rendimento bruto do contribuinte, de outras despesas que não aquelas necessárias à produção da renda ou proventos. Nesse sentido, a título de exemplo, são dedutíveis os gastos despendidos com contribuição previdenciária, empregados, pensão alimentícia, educação e despesas médicas devem ser abatidos.

Concluindo, de acordo com a lei 9.520, de 26 de dezembro de 1995, a base de cálculo do imposto devido no ano calendário pela pessoa física corresponde à diferença entre as somas: (i) de todos os rendimentos percebidos durante o período, excluindo-se aqueles isentos, não tributáveis ou ainda aqueles tributáveis exclusivamente na fonte; e (ii) das deduções legalmente previstas no artigo 8º do mesmo dispositivo legal.

No entanto, a efetiva base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas depende da escolha de modalidade da tributação, qual seja: mensal, anual, na fonte ou definitiva (Leonetti, 2003). Quanto à tributação diretamente nas fontes de renda oriundas de atividade laborativa, a Receita Federal do Brasil elenca duas diferentes formas de recolhimento: (i) através da retenção na fonte, quando os rendimentos são recebidos através de pessoa jurídica; (ii) através do "carnê-leão", quando os rendimentos são recebidos de outra pessoa física.

Machado (2014, p.261) esclarece que a apuração e o recolhimento mensal do imposto faz com que, ao final do ano-calendário, o contribuinte já tenha pagado todo montante devido àquele ano, havendo, eventualmente, somente um pequeno saldo a pagar ou a ser restituído. Cumpre esclarecer, no entanto, que as deduções previstas em lei somente podem ser feitas ao final do ano-calendário, por meio da declaração de ajuste anual (Ministério da Fazenda, 2017).

Por conseguinte, nos termos do artigo 21 da Lei 8.915/1995, alterados pelos artigos 1º e 2º da Lei 13.259/2016, o imposto de renda da pessoa física pode ser recolhido através das alíquotas progressivas incidentes sobre o ganho de capital.

3.4.2 Alíquota

A diferenciação acima referenciada entre as duas formas de recolhimento do imposto de renda da pessoa física revelam-se importantes quanto a definição da alíquota incidente sobre a base de cálculo. Enquanto sobre as rendas e proventos obtidas por meio de fontes regulares e permanentes, como salários e aluguéis incidem as alíquotas progressivas sobre a base de cálculo que se encaixa nas respectivas faixas de valores, para os ganhos eventuais, a tributação terá alíquotas fixas, previamente definidas em lei, independentemente da importância auferida.

No ano de 2023, a tabela progressiva mensal para incidência do imposto de renda possui quatro faixas percentuais 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%, excluindo-se a alíquota zero que corresponde aos valores isentos de tributação. Aqui as alíquotas são variáveis e aumentam à medida em que a renda líquida do contribuinte se eleva, atendendo ao critério da progressividade, previsto no artigo 153, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

A progressividade se relaciona com o princípio da capacidade contributiva, determinando que a incidência do IRPF se dará em um percentual fixo sobre uma determinada base de cálculo, por todos aqueles que figurarem acima do limite de isenção de modo que à medida que quanto maior a capacidade contributiva, maior será a alíquota (Rodrigues, 2009, p. 402).

Desse modo, após a apuração do valor devido como imposto, é abatido o valor referente ao imposto pago mensalmente durante o ano-calendário, desta forma, verifica-se se há a necessidade de pagar a diferença ou se houve excesso de cobrança, devendo, portanto, haver restituição.

4 INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA SOBRE A CONTRAPRESTAÇÃO PAGA PELO USO DE IMAGEM DOS ATLETAS

Apesar dos atletas, em sua grande maioria, serem pessoas públicas e estarem constantemente expostos na mídia, há aqueles que não possuem tanta notoriedade, entretanto, ambos têm constitucionalmente assegurados os seus direitos de personalidade, dentre eles o direito de imagem. Em outro sentido, o interesse pela vinculação da imagem destes a marcas, produtos e serviços vem em uma grande crescente, de modo que se tornou uma importante fonte de renda destes profissionais.

Diante desse novo cenário, se tornou cada vez mais comum que os atletas estabeleçam contratos de licença de uso de imagem, por meio dos quais eles outorgam a um terceiro o direito de explorar a sua imagem temporariamente. Esses contratos, por envolverem a imagem pessoal destes profissionais, não se confundem com a relação de trabalho mantida com os clubes e sim tem natureza cível, haja vista que a imagem é uma figura típica dos direitos da personalidade.

Contudo, a sensibilidade do tema nasce quando os próprios empregadores, quais sejam, os clubes, estabelecem contratos cíveis com os seus atletas para licenciar o uso da imagem pessoal dos esportistas. Isso porque, com a ascensão deste comércio a celebração de um contrato paralelo ao contrato de trabalho se tornou um meio de evitar o pagamento de tributos, encargos sociais e trabalhistas, assim, parcelas de natureza salarial eram pagas através do contrato de cessão de direito de imagem.

Em razão deste “*drible*” fiscal, o ordenamento jurídico teve de se movimentar no sentido de garantir com que cada verba seja tributada e paga de acordo com a sua verdadeira natureza jurídica. Assim, a Lei nº 12.395, de 2011, bem como a Lei nº 13.155, de 2015, foram responsáveis por incluir na Lei Pelé o artigo 87-A, o qual assegura a cessão e exploração da imagem do atleta mediante ajuste contratual de natureza civil, no entanto, este contrato 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.

Sendo assim, o presente trabalho passará a analisar as nuances que circundam essa nova controvérsia, qual seja: a incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas sobre a parcela retrocitada, trazendo aspectos relevantes em matéria, desportiva, cível e tributária.

4.1 NOTAS PERTINENTES ACERCA DO DIREITO DESPORTIVO NA SOCIEDADE BRASILEIRA E AS PRERROGATIVAS DA LEI 9.615/1998 (LEI PELÉ)

Como bem mencionado anteriormente, para os objetivos propostos neste trabalho, qual seja, analisar os reflexos tributários da exploração do direito de imagem dos atletas por meio de pessoa jurídica constituída para este único fim, é interessante que seja realizada uma breve pesquisa acerca do esporte e as suas facetas jurídicas e remuneratórias. Desse modo, o presente trabalho monográfico passará a estudar o esporte e o desporto para que assim seja possível identificar os temas que circundam a questão da tributação desportiva no ordenamento jurídico brasileiro.

O esporte, histórica e contemporaneamente, faz parte do dia a dia de todo cidadão, em qualquer que seja a nação (Prieto, 1992, p. 27). Isso porque é um idioma universal que traduz uma paixão coletiva, com uma comunhão de normas que tratam desde os atletas até os telespectadores (Melo Filho, 2004, p. V). Nesse sentido, revela-se como uma atividade multifatorial, com a sua natureza passional na sua relação com os espectadores, como lazer, para aqueles que gozam esporadicamente, como uma profissão, para aqueles que participam das competições, e até mesmo como negócio tanto para particulares, como também para o Estado. Sendo assim, o direito desportivo vem como uma matéria indispensável ao esporte, com o objetivo de regulamentar juridicamente as demandas que possam surgir das interpretações e aplicações das leis, normas e regulamentos desportivos.

Wiggers (2012) destaca que nas últimas décadas o futebol, mas também o esporte, em um panorama geral, deixou de ser apenas uma forma de entretenimento que se associava a um contrato com direitos econômicos passando a ser uma necessidade e realidade para muitos atletas, haja vista que constitui uma atividade capaz de render elevadas quantias.

Em um país como o Brasil, onde as oportunidades são restritas e muitas vezes sequer existem, o esporte revela-se como um meio de transformação social, assumindo até mesmo um papel econômico de bastante influência. Logo, o esporte não se limita a sua essência voltada à aptidão física, interação social e inclusão. O aumento da visibilidade do esporte nos últimos anos fez com que ele passasse a ser um fenômeno de massa que envolve diversos interesses, atraindo milhares de pessoas e grandes investidores com uma excepcional perspectiva de lucro. É, portanto, através da sua dimensão financeira que o esporte proporciona o desenvolvimento

econômico das nações de diversas formas, seja por meio de aparatos esportivos, eventos, serviços e até mesmo através da mídia. Quando se fala em economia, os investimentos voluptuosos no esporte fazem com que o aspecto econômico, por muitas vezes, se sobressalte em relação ao aspecto competitivo, revelando uma mercantilização do desporto, colocando em jogo interesses comerciais e econômicos (Lyra Filho, 2002, p.10).

Em verdade, conteúdo econômico do esporte moderno tornou-se quase que um empecilho para as grandes performances visto que o desempenho do fenômeno desportivo carece de autonomia frente aos interesses econômicos, não precisando ir muito longe para constatar esse fenômeno, bastando observar os salários estratosféricos dos jogadores de futebol profissionais que ultrapassam 1 milhão de euros (Luce, 2015, p.42). O Direito Desportivo surge, então, como uma forma de regulamentar o desporto a partir do momento em que a atividade ganhou grande relevância socioeconômica, arrastando multidões (Luce, 2015, p.15). Desse modo, o direito desportivo consiste no conjunto de normas e princípios que organizam a prática do desporto (Belmonte, 2010, p. 444).

No Brasil, a normatização do esporte, através do direito desportivo, é perceptível desde o final da década de 1930 até o decênio de 1940. Expoentes na doutrina desportista, como Marçílio Krieger (1999, p.03) reparte a história da normatização do esporte em três períodos distintos: (I) a primeira fase, entre 1932 e 1945, (II) a segunda fase, que vai de 1945 a 1987 e (III) a terceira fase que teve início com a promulgação da Constituição Federal de 1988 e se estende até os dias atuais.

Nas duas fases iniciais, o Brasil era marcado por um cenário histórico-político dominado por uma ditadura, principalmente com a figura de Getúlio Vargas, e a estatização corporativista⁶. Um segundo momento destacável acerca do surgimento do Direito Desportivo no "país do futebol" foi durante a ditadura militar, com leis esportivas caracterizadas pelo militarismo esportivo⁷.

⁶ Depois do início da década de 1940, o governo tomou a si e se intrometeu em todos os segmentos da vida esportiva nacional, marcado por um profundo sentimento elitista e de autoritarismo, de modo que foi responsável por atrofiar todos os esportes, inclusive o futebol campeão do mundo (Saldanha, 2002, p. 10).

⁷ Nesse momento histórico o Brasil ainda não era conhecido como um país esportivo. Na realidade, durante a ditadura, o esporte funcionava como uma moeda de troca de apoio político, ou seja, na medida em que os campeonatos brasileiros iam crescendo, com a adesão de novos times, novos capitais políticos eram angariados como apoio.

No entanto, todo esse paradigma intransigente foi superado com o surgimento do Estado Democrático de Direito, marcado pela promulgação da Carta Magna de 1988. Nesse sentido, segundo Ferraro (2010), a Constituição passou a destacar a importância do esporte, incluindo-o em capítulo juntamente com educação e cultura, pilares de qualquer sociedade que ambiciona pelo desenvolvimento. Do mesmo modo, Quaresma (2012) afirma que não resta dúvida de que a Constituição de 1988 trata o esporte como um direito social e, conseqüentemente, fundamental.

Com esse novo patamar concedido ao esporte pelo constituinte em 1993 foi editada a Lei 8.672, conhecida como Lei Zico. Essa legislação, conforme interpreta Felipe Legrazie (2006, p.57) tem como principal característica a descentralização do poder no esporte, reduzindo significativamente a interferência do estado, garantindo uma maior liberdade econômica. Outrossim, o principal legado da Lei Zico foi a democratização das relações entre atletas e dirigentes, criando condições para a profissionalização de diferentes modalidades de prática esportiva (Da Silva, 2008, p.10).

Todavia, em 1998, a Lei Zico foi substituída pela lei 9.615, apelidada de Lei Pelé, pelo fato de ter sido assinada pelo então ministro do esporte, o Sr. Edson Arantes do Nascimento, o Pelé. Tal lei tornou-se um marco para o esporte brasileiro haja vista que essa foi responsável por agregar ao esporte os novos princípios que haviam sido instituídos pela Constituição de 88. Essa lei fez uma série de mudanças no ramo desportivo, sendo o atual diploma vigente sobre o tema, mesmo sofrendo algumas alterações, posteriores à sua promulgação (Soares, 2007, p.26).

Hoje, com o crescimento exponencial do aspecto econômico do esporte, com a movimentação de bilhões de dólares anuais, e com o reconhecimento dos atletas como verdadeiras celebridades, o esporte se tornou uma prática profissional consolidada a nível internacional, sendo remunerada de diversas formas.

4.1.1 A Remuneração Geral Dos Atletas Profissionais

Acerca da remuneração recebida pelos atletas profissionais, Alice Monteiro de Barros (2012, p.96) esclarece que a relação estabelecida entre esses atletas e a entidade desportiva é

pactuado por meio de um contrato formal de trabalho que é ajustado sob a égide do direito do trabalho, no entanto, integra ao rol dos contratos especiais. Dizer que esse contrato integra o rol dos contratos especiais significa dizer que essa espécie é regulamentada por meio de lei própria, neste caso, a Lei 9.615/98 (Lei Pelé). Nesse sentido, o artigo 28, §4º estabelece que, aos atletas profissionais, são aplicáveis as normas gerais trabalhistas, salvo nas peculiaridades que são referidas nessa mesma legislação.

Pois bem. Sendo regido pela Consolidação das Leis Trabalhistas, naquilo que lhe é cabível, o artigo 457 desta norma classifica como remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, o salário pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, bem como as gorjetas que receber. De modo mais específico, em seu parágrafo primeiro, distingue que o salário contempla a importância fixa estipulada contratualmente, as gratificações legais e as comissões pagas pelo empregador. Sendo assim, conforme conceitua Maurício Godinho Delgado (2011, p.841), o salário compreende um complexo de parcelas de natureza contra prestativa que são pagas pelo empregador ao empregado em função do contrato de trabalho. Concluindo, o salário, nasce justamente da relação de trabalho que é mantida entre a pessoa física do atleta, que presta serviços de natureza não eventual, e a entidade desportiva, este que está sob a tutela da CLT, em conjunto com as disposições específicas trazidas pela Lei 9.615/98 (Lei Pelé).

Realizada esta breve distinção, o presente trabalho passará a tratar de cada um dos institutos componentes do salário dos atletas profissionais, bem como a sua natureza jurídica. Insta salientar neste momento que as verbas "acessórias" do contrato de trabalho do atleta profissional representam uma parcela significativa da remuneração, dentre elas pode-se destacar: as "luvas", os "bichos", o direito de arena e o passe.

4.1.2 Verbas acessórias do contrato de trabalho do atleta profissional

Como distinguido anteriormente, o contrato de trabalho firmado entre o atleta profissional e a entidade esportiva tem caráter especial, ou seja, é regido pelas suas normas especiais, que são previstas para se enquadrar na realidade daquela relação trabalhista. Anteriormente este trabalho ocupou-se de tratar das verbas trabalhistas que são percebidas pelo atleta como contraprestação dos seus serviços que se confundem com as verbas devidas a

qualquer outro empregado "comum". A partir deste momento, o trabalho passará a tratar das verbas que concernem a espécie de contrato de trabalho especial objeto de estudo, sendo elas: as "luvas", os "bichos", o direito de arena e o direito de imagem.

As luvas remetem, historicamente, ao dito popular "*encaixou como uma luva*", trazendo a ideia de que algo se encaixou perfeitamente, como se tivesse sido feito sob medida. Aplicando essa ideia no contexto prático do esporte as luvas, implicitamente colocadas no artigo 31, §1º da Lei Pelé, correspondem aos valores pagos pelo clube ao atleta, geralmente em parcela única, como uma forma de incentivo no momento da celebração do pacto contratual (Oliveira, 2023, p.3). Essa verba assume natureza salarial haja vista que são classificadas como uma espécie de gratificação, ou seja, um salário pago de forma antecipada, logo, compõem as férias, 13º salário e ainda incidem sobre o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS). É nesse sentido, inclusive, que já decidiu o Tribunal Superior do Trabalho firmado que as luvas possuem natureza eminentemente salarial, pois se caracteriza como uma contraprestação paga pelo empregador ao empregado, devendo até mesmo ser especificada de forma expressa no contrato de trabalho, quando tiver sido previamente convencionado⁸.

Acerca do "*bicho*", Alice Monteiro de Barros (2012, p.65) os define como aquela importância que é paga ao atleta com natureza de prêmio individual resultante de um trabalho coletivo por ocasião das vitórias ou empates, como uma forma de compensar e estimular os atletas. Bittencourt Junior (2015, p.149), seguindo a doutrina majoritária, compreende que pela natureza habitual e periódica dessa verba ela assume feição retributiva. Por se tratar de uma premiação paga com habitualidade, o bicho possui natureza jurídica salarial, incidindo, inclusive, sobre o Fundo de Garantia de Tempo de Serviço (FGTS), conforme determina a súmula 207 do Supremo Tribunal Federal (1963): "as gratificações habituais, inclusive a de Natal, consideram-se tacitamente convencionadas, integrando ao salário". Ademais, o próprio Tribunal Superior do Trabalho (1990) já firmou em jurisprudência este entendimento, veja-se:

Os "bichos", pagos ao atleta profissional, revestem-se de natureza jurídica salarial em face da habitualidade de seu pagamento e do caráter do de retribuição ao desempenho

⁸ LUVAS DESPORTIVAS. NATUREZA JURÍDICA. INTEGRAÇÃO SALARIAL. CONHECIMENTO. [...] Trata-se, portanto, de verba de natureza eminentemente salarial na medida em que caracteriza uma modalidade de contraprestação paga pelo empregador ao empregado. Robustece esta convicção o fato de o artigo 3º, inciso III, da Lei nº 6.354/1976 incluir as luvas desportivas no rol de parcelas que compõem a remuneração do atleta profissional de futebol, estabelecendo, inclusive, que tal valor deve estar expressamente especificado no contrato de trabalho, se previamente convencionado Recurso conhecido, por divergência jurisprudencial, e parcialmente provido (TST-RR-467.125/1998, 1ª Turma, Rel. Juiz Convocado Altino Pedrozo dos Santos, DJU de 09/07/2004).

do atleta-empregado. Neste sentido, integram a remuneração das férias, e do 13º salário.

RO 4.692/89-2ª JCJ – 5ª T. – Flavio Portinho Sirângelo, Presidente e Relator – J. em 19/07/1990.

Com relação ao direito de arena, esse refere-se à remuneração devida ao atleta profissional pela sua participação em partida desportiva que é televisionada ou transmitida por rádio. Alice Monteiro de Barros (2012, p.111) compreende que o direito de arena se justifica pela importância do espetáculo desportivo no campo audiovisual, tendo uma forte exploração econômica da imagem destes atletas. Trata-se de um direito que está positivado na Constituição Federal em seu artigo 5º, inciso XXVIII, alínea *a*, como uma forma de proteção à imagem dos atletas que estão obrigados, pelo contrato de trabalho, a participarem das partidas e consequentemente ser exposto ao público. Deste modo, diferentemente das outras verbas já trazidas neste trabalho, o direito de arena tem natureza de remuneração civil pois essa prestação de serviços é paga por terceiros, assim como acontece com a figura da gorjeta, é o que explica Sérgio Pinto Martins (2016, p.97): "a equiparação à gorjeta se dá pelo fato de o pagamento do direito de arena ser feito por terceiros. (...) A gorjeta não integra o salário, mas a remuneração".

Finalmente, sem a expectativa de ter esgotado todas as nuances da remuneração dos atletas profissionais, se tem a figura do contrato de cessão do direito de imagem do atleta, responsável por compor grande parte do retorno financeiro devido ao jogador. Como bem explanado no primeiro capítulo deste trabalho, o direito à imagem, neste caso, surge da constante exposição aos holofotes da mídia. Nesse contexto, o direito da imagem do atleta é licenciado a entidade esportiva que lhe faz pagamentos em razão do uso da sua imagem para fins econômicos. No entanto, aqui não se deve confundir o contrato de trabalho que é firmado entre o atleta e o clube, este tutelado pelo direito do trabalho, com o contrato de cessão de imagem, este segundo com natureza eminentemente civil, distinção essa que é feita pela própria lei que rege essa espécie de contrato especial, ou seja, a Lei Pelé.

O artigo 87-A da Lei 9.615/98 foi acrescentado ao dispositivo no ano de 2011, como resultado de uma longa discussão acerca da natureza do contrato de cessão de direito de imagem. Nesse sentido, como já explorado anteriormente, devido ao alto valor econômico atrelado à imagem dos atletas profissionais, restou mais que evidente que as próprias entidades esportivas possuem interesse em licenciar o direito de imagem pessoal daqueles atletas que são

vinculados ao clube (Marcondes, 2015, p.83). Diante desse novo cenário, o artigo 87-A foi introduzido na lei Pelé com a seguinte previsão:

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.

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.

Da leitura do dispositivo legal, como regra, é possível concluir que os rendimentos percebidos pelo uso da imagem do atleta profissional assumem natureza civil. Sendo assim, apenas seria possível caracterizar tal verba como de natureza salarial se, no caso concreto, for percebida a nítida intenção de fraudar a lei trabalhista com objetivo de esquivar-se dos encargos sociais.

Ocorre que, tal tema não se revela tão simples como parece, tendo, inclusive, causado grande divergência da jurisprudência, fato este que será analisado posteriormente. Em razão disso, o presente trabalho passará agora a debater o seu principal questionamento: poderia um atleta profissional constituir uma pessoa jurídica com único fim de celebrar contrato de cessão de direito de imagem com a entidade desportiva?

4.2 OS ASPECTOS FORMAIS PARA A EXPLORAÇÃO DA IMAGEM POR PESSOA JURÍDICA

Feita análise acerca da possibilidade de exploração patrimonial do direito de imagem e afastada, *a priori*, a caracterização desses rendimentos como de natureza salarial, o presente trabalho passará a tratar da viabilidade da prestação desta espécie de serviço personalíssimo por meio de uma pessoa jurídica constituída com este único fim.

É bem verdade que a Carta Magna prevê uma tutela ao direito de imagem, em seu artigo 5º, incisos V, X e XXVIII, inclusive, nas suas mais diferentes formas de expressão. Outrossim, não somente, o próprio Código Civil em seus artigos 11, 12 e 20 ocupa-se de reconhecer e preservar direitos da personalidade, conferindo ao tutor direito a justa indenização por eventual prejuízo sofrido. Percebe-se, no entanto, que em nenhum momento esses dispositivos impedem

ou restringem o licenciamento de bens personalíssimos (Marcondes, 2015, p.214). Se não bastasse, a Constituição ainda assegura, em seu artigo 170, a livre iniciativa, preceito este que é fundamental para o desenvolvimento econômico, de modo que ganha extrema relevância para o direito tributário (Lima, 2019, p.21). É a livre iniciativa que garante ao cidadão brasileiro a liberdade para definir o que contratar, com quem contratar, como contratar e quando contratar de modo que qualquer regra que venha a confrontar essa liberdade será manifestamente inconstitucional (Ávila, 2021, p.327).

Outrossim, acerca do tema objeto de estudo deste trabalho, há muitas décadas a legislação nacional prevê a aceitação da sociedade profissional na forma de pessoa jurídica, no entanto, este sempre foi um tema polêmico, visto que ainda ressoa no fisco a ideia de proibição de sociedades profissionais personalíssimas e de vedação da cessão do direito à exploração econômica da imagem.

4.2.1 Regras Gerais Acerca da Pessoalidade nas Atividades das Pessoas Jurídicas

Nesse sentido, um dos dispositivos legais pioneiros em reafirmar a ausência de limitação à cessão de um direito personalíssimo foi a Lei n. 9.610, de 1988, responsável por regulamentar os direitos do autor (Marcondes, 2015, p.215). No entanto, não somente o direito do autor é regulamentado por esta norma, na realidade, em seu artigo 89 (1998), a lei prevê que as suas disposições serão aplicados, no que couber, aos direitos dos artistas, intérpretes e executantes que se caracterizam por, no desempenho das suas atividades profissionais, fazer uso de direito da personalidade.

Pois bem. Ao passo que estabelece uma conexão entre o direito do autor e os direitos personalíssimos, mais importante, o direito de imagem, o artigo 49 desta mesma lei prevê a possibilidade de licenciamento e cessão desses bens a terceiros de forma total ou parcial, desde que observadas as limitações estabelecidas em seus incisos⁹. Ora, a partir de uma leitura ampla

⁹ 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: I - a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei; II - somente se admitirá transmissão total e definitiva dos direitos mediante estipulação contratual escrita; III - na hipótese de não haver estipulação contratual escrita, o prazo máximo será de cinco anos; IV - a cessão será válida unicamente para o país em que se firmou o contrato, salvo estipulação

do dispositivo, é possível concluir que o legislador outorga às pessoas que, de acordo com a sua conveniência e oportunidade, disponham sobre dos seus direitos do autor e ainda, de forma expansiva, aos direitos dos artistas, intérpretes e executantes, naquilo que lhes forem compatível (Marcondes, 2015, p.216).

Mais do que isso, a Lei 9.610/1998 autoriza a pessoa detentora a conceder o uso dos seus direitos personalíssimos sem qualquer tipo de restrição, independentemente de ser feita de forma direta ou indireta. Sendo assim, o titular do direito pode tanto explorá-lo, como também está autorizado a negociá-lo diretamente com interessados, sem que haja distinção entre este terceiro ser uma pessoa física ou uma pessoa jurídica (Marcondes, 2015, p.216).

Ocorre que, de modo geral, dentro do meio jurídico a cessão de direitos personalíssimos sempre foi um tema com grande polêmica, uma vez que, mesmo com a previsão da Lei 9.610/1988, ainda muito se discutia acerca da exploração de direitos com caráter tão pessoal por um terceiro.

É bem verdade que o Código Civil de 2002, consolida no ordenamento jurídico brasileiro, através do artigo 966, a teoria da empresa que, segundo Fábio Ulhoa Coelho (2013, p.26), conceitua atividade empresária como aquela que é marcada pela obtenção de lucros com o oferecimento ao mercado de bens ou serviços, gerados mediante a organização dos fatores de produção (força de trabalho, matéria-prima, capital e tecnologia). Mesmo com essa abrangência, o parágrafo único do mesmo dispositivo distingue que, embora alguns agentes econômicos exerçam atividade organizada, estes não serão considerados empresários, essa vedação se fundamenta principalmente pela intrínseca relação que há entre essa atividade e os direitos da personalidade que, inicialmente, por si só afastaria a adoção de uma estrutura empresarial para a sua prestação. No entanto, reconhece o elemento de empresa nas sociedades profissionais e ainda prevê a figura da sociedade simples, ou seja, sociedade não empresária reconhecida como pessoa jurídica (Lima, 2019, p.22)

Todavia, não somente a figura das sociedades simples estão autorizadas a explorar serviços personalíssimos. Outrossim, vale mencionar que um dos pressupostos básicos para a constituição de uma sociedade limitada é a *affectio societatis*, ou simplesmente afeição entre os

em contrário; V - a cessão só se operará para modalidades de utilização já existentes à data do contrato; VI - não havendo especificações quanto à modalidade de utilização, o contrato será interpretado restritivamente, entendendo-se como limitada apenas a uma que seja aquela indispensável ao cumprimento da finalidade do contrato.

sócios, que traz consigo uma limitação à participação de pessoas estranhas na sociedade. Muito além disso, é corriqueiro se deparar com sociedades que estão tão intimamente relacionadas à figura dos sócios que até mesmo chegam ao fim com a retirada ou o falecimento de um dos sócios. Deste modo, o que se pode perceber com essas ponderações é que o caráter personalíssimo e as obrigações vinculadas aos sócios são características que também são comuns nas entidades empresárias, não sendo esses fatores os responsáveis por diferenciar a pessoa jurídica que presta serviços personalíssimos. (Lima, 2019, p.23)

Não só o dispositivo constitucional e civil se ocupou de trazer essa permissão, a própria norma tributária através da Lei 154 de 15 de novembro de 1947, que aprovou o Regulamento do Imposto sobre a Renda, prevê a possibilidade de uma pessoa jurídica ter como objeto o exercício de uma atividade de caráter pessoal, como é o caso da exploração dos direitos personalíssimos. O artigo 44 do dispositivo mencionado ocupa-se de regulamentar a incidência do Imposto de Renda da Pessoa jurídica esclarecendo que, para fins tributários, são consideradas pessoas jurídicas tanto as sociedades comerciais quanto às sociedades civis. Isso porque, ao tratar das sociedades organizadas para prestação de serviços profissionais, reconhece que as pessoas jurídicas poderiam prestar serviços marcados pela pessoalidade (Marcondes, 2015, p.219).

Sendo assim, os indivíduos poderiam se reunir sob a forma de pessoa jurídica para desempenhar suas profissões, como ocorre com os advogados, médicos e arquitetos, entre tantas outras profissões. Veja-se, quando uma pessoa procura, por exemplo, um escritório de advocacia, ela busca, em regra, a qualidade de um determinado profissional ou grupo de profissionais, requerendo, por muitas vezes, que o serviço seja prestado por aquele profissional que escolheu. Logo, não restam dúvidas que o legislador ao prever tal norma, admite, por via reflexa, a possibilidade de uma pessoa jurídica explorar um direito personalíssimo haja vista que a pessoalidade é um traço comum entre as atividades ora mencionadas e a exploração de direitos pessoais.

Ainda, vale mencionar que, com o advento do Decreto-lei nº 1.443 de 02 de fevereiro de 1976, foi determinada nova sistemática que vigora até os dias atuais (por meio do artigo 55 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996) a qual prevê que as sociedades civis de prestação de serviços pessoais devem ser tributadas pelo imposto de renda em conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Ora, o próprio uso da expressão "às demais

peças jurídicas" implica que as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são peças jurídicas (Marcondes, 2015, p.221).

4.2.2 O artigo 129 da Lei 11.196 de 21 de novembro de 2005

Isto posto, com escopo de reafirmar a viabilidade de contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de natureza intelectual, cultural, artística ou científica foi editada a Lei n. 11.196 de 21 de novembro de 2005, que seu artigo 129 estabeleceu que os direitos personalíssimos podem ser objeto de exploração por pessoa jurídica, nos seguintes termos (2005):

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Na visão de Ricardo Mariz (2019, p.519), esse dispositivo veio para pacificar inúmeros litígios em que a fiscalização federal não reconhece, no caso concreto, a condição de pessoa jurídica e trata o contribuinte como pessoa física. Nesse mesmo sentido, a norma veio para (i) dirimir a dúvida que pairava no âmbito da administração tributária e previdenciária sobre a possibilidade de serviços de natureza intelectual personalíssima serem realizados por meio de pessoas jurídicas, assim (ii) rendendo homenagem aos princípios da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa (art. 170 da CF/88). Vale ressaltar que, neste caso, estará sujeita à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo do que é disposto no artigo 50 do Código Civil, tema este que será posteriormente abordado com maior profundidade.

Não obstante, um dos principais aspectos do artigo 129 é que ele não carrega consigo nenhum instituto novo, ou seja, ele não cria o conceito de serviços intelectuais, nem mesmo cria tributos ou um novo regime fiscal. O que se pode observar desta norma é que ela faz uso de conceitos e institutos já constantes no ordenamento jurídico para declarar aquilo que já era óbvio: às pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais são aplicáveis as normas fiscais previstas para as pessoas jurídicas (Lima, 2019, p.22). Deste modo, esta norma, de um lado, reconhece o poder de tributar do Estado, enquanto, por outro lado, assegura que este poder não

pode ser exercido de modo a limitar o direito constitucional do contribuinte de escolher como exercer as suas atividades econômicas (Ávila, 2021, p.327).

Diante de todo este contexto, como bem definido por Ives Gandra Silva Martins (2006, p.270), o artigo 129 da Lei 11.196 apenas declara que a Constituição Federal de 1988 deve ser cumprida. Dizer que este dispositivo não deve ser aplicado é adotar conduta flagrantemente inconstitucional, e ainda, dentro de um contexto brasileiro onde adequar o texto supremo de acordo com os posicionamentos políticos é quase que um, como diz Ives Gandra, "*esporte governamental*", não há mal algum que as vias ordinárias venham para garantir um princípio maior.

Em razão destes e outros apontamentos, em dezembro de 2020, o Supremo Tribunal Federal julgou a Ação Declaratória n. 66 (ADC n. 66), na qual concluiu pela constitucionalidade do art. 129 da Lei n. 11.196/2005. A relatora, Ministra Cármen Lúcia, traz em seu voto a ideia de que a “o vínculo jurídico estabelecido entre prestador e tomador de serviços deve se pautar pela mínima interferência na liberdade econômica constitucionalmente assegurada e se revestir de grau de certeza para assegurar o equilíbrio nas relações econômicas e empresariais”.

Com o reconhecimento do artigo 129 da Lei 11.196/2005 como uma norma de caráter essencialmente interpretativo, outro debate surge no fisco: de qual modo ela deve ser aplicada ao caso concreto? Isso porque, sendo uma norma que busca apenas aclarar uma situação já autorizada pelo ordenamento, os contribuintes defendem que a sua aplicação deveria ser feita de forma retroativa, haja vista que o artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional determina que a lei se aplica a ato ou fato pretérito quando expressamente interpretativa. Já as autoridades fiscais compreendiam que essa norma na verdade seria responsável por criar uma figura jurídica, as "empresas unipessoais" razão pela qual está só poderia ser aplicada a partir da sua entrada em vigor (Marcondes, 2015, p.218). Contudo, esse dilema revela-se superado por todo o arcabouço jurídico acima apresentado, especialmente com o referido artigo 49 da Lei 9.610/1998 que permite com que haja a transferência de direitos personalíssimos, de forma temporária ou definitiva para terceiros, sem nenhum tipo de restrição, nem mesmo quanto à natureza do terceiro que irá explorá-lo. Essa é a posição inclusive adotada na Medida Provisória nº 252, de 15 de junho de 2005, que posteriormente foi convertida na Lei 11.196/2005. Ora, com todo arcabouço jurídico anterior à lei resta óbvio que esta tem natureza interpretativa, o próprio poder legislativo justifica a sua criação pelo crescimento da demanda de prestação de serviços intelectuais de modo que a economia urgia pela edição de uma norma interpretativa

que se ocupa de nortear a atuação dos agentes da administração, esclarecendo as controvérsias sobre a matéria. Deste modo, com a confirmação da sua natureza interpretativa, resta claro que a norma deve ser aplicada conforme a compreensão dos contribuintes, ou seja, de forma retroativa.

Por fim, resta senão claro que é faculdade dos particulares se organizarem de acordo com a sua conveniência, para explorarem sua atividade de forma direta, por meio da própria pessoa detentora dos direitos, ou indireta, por intermédio de procurador, que pode ser uma pessoa física ou jurídica. Em tempo, vale ressaltar que, no ordenamento jurídico brasileiro, a conduta que está amparada no regramento posto não pode ser considerada ilícita.

4.2.3 A Reclassificação Do Sujeito Passivo Da Obrigação Tributária Pelo Fisco

Com as longas discussões travadas anteriormente neste trabalho, resta evidente que há uma discussão latente acerca da utilização de pessoa jurídica para explorar direitos personalíssimos, mais especificamente o direito de imagem. Diante deste embate é preciso ter em mente que, nos termos do artigo 1º da Constituição Federal de 1988, o Brasil adota o modelo de Estado Democrático de Direito, o que leva a crer que se trata de um Estado que, com seus traços sociais, busca atender às necessidades e valores coletivos. Também razão deste contexto, no Brasil todos, inclusive o Estado, estão sujeitos ao império da lei, de modo que o tributo somente é devido quando a sua obrigatoriedade esteja prevista em lei (Marcondes, 2015 p.234).

Logo, sob o argumento da livre iniciativa, é evidente que a figura da empresa não pode ser utilizada de modo a mascarar uma possível relação de emprego entre a pessoa jurídica e o tomador do serviço. Assim, para que seja possível apurar a legalidade dessa estrutura é necessário uma avaliação sobre as particularidades caso a caso de onde poderá chegar à conclusão se os meios empregados são ou não admitidos em direito.

Nesse sentido, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (1966) prevê a possibilidade de desconsideração de atos e negócios que sejam praticados com objetivo de mascarar a ocorrência da hipótese de incidência. Da leitura do dispositivo, destaca-se o termo "dissimular" que, segundo De Plácido e Silva (2000, p.281) consiste em um vício pelo qual se encobre a realidade do que efetivamente aconteceu. Sendo assim, o objetivo do legislador com

essa norma seria impedir com que os contribuintes pudessem evitar o pagamento de tributos por meio da omissão da ocorrência da hipótese de incidência ou ocultamento de um dos seus elementos (Marcondes, 2015, 238). Ocorre que, até então, não foi editada lei ordinária que regule a atuação do fisco para desconsiderar atos e negócios jurídicos desta natureza, de modo que o referido dispositivo segue inaplicável.

Diante deste cenário, cumpre verificar a aplicabilidade no disposto no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, o qual outorga ao fisco o poder de afastar os efeitos da personalidade jurídica quando, no caso concreto, for verificada fraude à lei, simulação ou dolo. Em todos os casos referidos a legislação prevê a desnecessidade de aguardar um posicionamento do Poder Judiciário para que se proceda a desconsideração da personalidade jurídica.

A fraude à lei consiste em uma violação indireta da norma, sem que haja um conflito direto com o texto normativo mas uma atitude em discordância com o conteúdo semântico da norma, ou seja, faz parecer algo que não existe, como foi o caso da Grandene S.A, que dissimulava suas vendas, emitindo notas fiscais por intermédio de empresas comerciais, sendo essa operação tributada pelo regime do lucro presumido e não pela sistemática do lucro real. No referido caso, os julgadores do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (1982), no acórdão de nº 103-07-260 compreenderam que, ainda que não houvesse descumprimento formal da norma, a empresa violou o seu propósito.

Por outro lado, a simulação é verificada quando o contribuinte faz parecer algo que não existe, portanto, refere-se a negócios que contenham condição não verdadeira. Nesse caso, como bem explica Pontes de Miranda (2012, p.502) há simulação nas situações em que seja percebida uma divergência entre a vontade interna do contribuinte e a forma com que ela é manifestada, isto sendo feito com o único fim de ludibriar terceiros.

Por fim, o dolo decorre da consciência do agente na realização de uma conduta definida no tipo normativo como infração por sua livre e espontânea vontade (Marcondes, 2015, p.243). Na perspectiva de Edgard Magalhães Noronha (1997, p.136) o dolo decorre do conhecimento da antijuridicidade de um fato, de modo que ele decorre da vontade do agente de executar um fato do qual a lei prevê como crime.

Em que pese as hipóteses supracitadas não necessitem de intervenção judicial, há ainda situações em que o afastamento da personalidade jurídica em caso de abuso de direito depende

de prévia autorização judicial. Isso porque o artigo 129 da Lei 11.196/2005, responsável por autorizar expressamente a exploração de direitos personalíssimos por meio de pessoa jurídica, na parte final do seu *caput* prevê que a estes casos aplicam-se as normas que regulam as pessoas jurídicas, destacando o disposto no artigo 50 do Código Civil.

O artigo 50 do Código Civil por sua vez traz elementos balizadores para que a atuação da pessoa jurídica não se estenda aos seus sócios, ou seja, apenas será caracterizado abuso da personalidade jurídica, segundo este dispositivo, quando for demonstrada a existência de "desvio de finalidade" e/ou "confusão patrimonial". Veja-se:

Ou seja, nesses casos o Poder Judiciário poderá deliberar para afastar a personalidade jurídica da empresa de modo a fazer com que os sócios respondem pessoalmente por esses atos com o seu patrimônio (Marcondes, 2015, p.245).

Meirelles (2014, p. 119) compreende o desvio de finalidade como uma violação ideológica da lei, ou seja, quando o contribuinte não age de acordo com os fins queridos pelo legislador sendo, portanto, incompatível com o fim a que se destina. Vale destacar ainda que o abuso na utilização da pessoa jurídica pode ser verificado também mediante a comprovação de ausência de *affectio societatis* entre os sócios de uma sociedade (Marcondes, 2015, p.246). Por outro lado, a confusão patrimonial, é definida pelo Superior Tribunal de Justiça (2010) no julgamento do REsp nº 948.117/MS como uma tentativa de acobertar comportamento fraudulento, em que “credores de boa-fé veem seus direitos e expectativas frustrados por uma sociedade bancarota, cujos sócios permanecem abastados”.

Todavia, o tema não resta tão simples como parece, haja vista que quando em um caso é desconsiderada a personalidade jurídica de uma empresa, em decorrência da verificação de um desvio de finalidade e/ou confusão patrimonial, o sujeito passivo da obrigação tributária é modificado, de modo que o contribuinte, que antes era a pessoa jurídica, passa a ser a pessoa física dos seus sócios.

É daí então que surge o problema, visto que o artigo 146, inciso III, alínea "a" da Constituição Federal, estabelece a sujeição passiva como matéria reservada a lei complementar, de modo que, é inconstitucional a aplicação do artigo 50 do Código Civil sobre a norma tributária, pois ele modifica o critério pessoal da regra-matriz de incidência, afrontando, portanto, o artigo 146 da Constituição Federal.

Outrossim, a aplicação do artigo 50 do Código Civil em conjunto as normas tributárias, ainda seria responsável por condicionar a função conferida pelo artigo 149, inciso VIII do CTN as autoridades fiscais de fazer cair o véu da personalidade jurídica sem que haja prévia solicitação ao poder judiciário, desde que encontrados os seus requisitos no caso concreto. Nesse sentido, Renato Lopes Becho (2014, p.124) também defende que, sem necessidade de autorização do Poder Judiciário, o fisco lesado pela confusão patrimonial ou desvio de finalidade poderá desconsiderar a personalidade jurídica e constituir crédito tributário. Sendo assim, conclui-se pela inconstitucionalidade da parte final do artigo 129 da Lei 11.196/2005, que prevê a aplicação subsidiária do artigo 50 do Código Civil para fins tributários (Marcondes, 2015, p.247).

Outrossim, o fisco ainda tem utilizado do artigo 123 do Código Tributário Nacional para proceder o afastamento da personalidade jurídica nos casos de utilização de direitos da personalidade, haja vista que o referido dispositivo prevê que as convenções particulares não são oponíveis ao fisco (Marcondes, 2015, p.250). Confira-se:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. (CTN, 1966)

Conforme essa previsão, os acordos firmados entre particulares para transferir a responsabilidade pelo pagamento de tributos não representa um óbice à atuação do fisco, pois a relação tributária estabelecida entre ele e o sujeito passivo é de natureza objetiva, razão pela qual não admite elementos estranhos (Marcondes, 2015, p.252). Por outro lado, Alberto Xavier (2010) esclarece que, na realidade, o contrato de sociedade não é uma convenção particular com escopo de transferir para a sociedade a responsabilidade pelo pagamento de obrigação tributária que originalmente seria da pessoa física, isso porque, ele é responsável pela criação de uma nova figura tributária no polo passivo, a quem compete exclusivamente a responsabilidade pelo pagamento dos tributos.

Diante de todo o exposto, é possível concluir que a legislação tributária autoriza o fisco que, diante de uma situação em que se identifique ocorrência de dissimulação, simulação, fraude à lei ou abuso de direito, seja desconsiderada a pessoa jurídica constituída e a responsabilidade sobre aquele débito tributário recai sobre o patrimônio pessoal dos sócios. No entanto, vale esclarecer nesse sentido que para tanto é necessário primeiro um processo

administrativo fiscal, que deve observar a ampla defesa e o contraditório, para que então haja o redirecionamento da cobrança da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio/administrador. Logo, o fisco deve sempre ponderar os fatos com os valores garantidos pelo Estado Democrático de Direito. Em razão disto, a solução para que seja possível atingir uma saída harmônica para o conflito travado é adotar uma posição de equilíbrio em que seja possível prestigiar concomitantemente o interesse público e o interesse particular.

4.3 COMPARATIVO DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A CONTRAPRESTAÇÃO DO USO DE IMAGEM DOS ATLETAS ENTRE PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS

Uma vez demonstrada a vertente patrimonial do direito de imagem e, ainda mais, a possibilidade de uma pessoa jurídica ser constituída com o fim de fazer uso deste direito da personalidade, o presente trabalho passará a avaliar a tributação da renda dos rendimentos obtidos através desta atividade.

Como já referido neste trabalho anteriormente, caso o atleta contribuinte não optar por realizar o licenciamento da sua imagem, a receita dela obtida será tributada pelo imposto de renda da pessoa física. Nesse contexto, o trabalho passará agora a tecer apontamentos acerca da tributação do direito de imagem através da pessoa física do atleta, para que então, seja possível construir um paralelo entre dois arranjos de tributação: na pessoa física do atleta e na pessoa jurídica por ele constituída.

4.3.1 Rendimentos Auferidos Por Pessoa Física Residente No Brasil

A fim de construir premissas essenciais para a comparação das duas formas de tributação, primeiramente é necessário rememorar algumas ideias já elaboradas durante o capítulo 3 deste trabalho.

Pois bem. Quando se fala sobre a tributação da renda da pessoa física um aspecto deve estar claro: este incide progressivamente sobre o rendimento mensal da pessoa física. Por conta do seu aspecto progressivo, o legislador prevê faixas sobre as quais incidirão os percentuais

previstos em lei. Deste modo, no ano de 2024, a tabela da tributação da renda das pessoas físicas para o ano calendário 2023, encontra-se da seguinte maneira:

Tabela 01: Tabela progressiva para cálculo mensal do IRPF

Base de cálculo mensal (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do imposto (R\$)
Até 2.259,20	zero	zero
De 2.259,21 até 2.826,65	7,5	169,44
De 2.826,66 até 3.751,05	15	381,44
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	662,77
Acima de 4.664,68	27,5	896,00

Fonte: Brasil, 2024.

Dentro desse contexto, acerca do tema objeto desta pesquisa, através do próprio senso comum, é possível concluir que os ganhos de um desportista profissional facilmente ultrapassam os R\$4.668 previstos para incidência da alíquota máxima do IRPF. Logo, ao receberem rendimentos pela pessoa física, estes serão tributados pelo imposto de renda na alíquota de 27,5% sob o valor total dos rendimentos recebidos pelo contribuinte, o que acaba por onerar excessivamente as suas atividades.

À título de exemplo, a seguir tabela própria que é capaz de demonstrar a onerosidade da tributação da renda dos atletas através da sua pessoa física:

Tabela 2: Tributação da renda dos atletas através da sua pessoa física

Renda (R\$)	Alíquota (%)	Valor devido (R\$)
1.000.000,00	27,5	275.000,00

Fonte: elaborado pela autora (2024)

Sendo assim, caso opte por receber os valores pagos à título de direito de imagem através da sua pessoa física, o atleta profissional terá de levar em conta o seu rendimento mensal, em sua grande maioria, superior a maior base de cálculo mensal, gerando assim a incidência da maior alíquota progressiva do IRPF o que, por muitas vezes, acaba por inviabilizar a celebração do negócio devido a sua excessiva onerosidade.

Diante desse cenário oneroso, os clubes e desportistas, assim como os demais contribuintes brasileiros, se veem obrigados a realizar planejamento tributário a fim de reduzir,

dentro dos limites legais, a sua carga tributária. Assim, através de estudos como este, muitos atletas contribuintes chegaram à conclusão de que a maneira mais eficaz de “*enxugar*” a sua carga tributária seria através da constituição de uma pessoa jurídica para receber os rendimentos de natureza cível pagos pelas entidades esportivas, como é o caso do direito de imagem.

4.3.2 Rendimentos Auferidos Por Pessoa Jurídica Residente No Brasil

Ao constituírem pessoa jurídica para o recebimento deste valor, a apuração da base de cálculo da tributação da renda deixa de ser a sua renda bruta mensal e passa a poder ser feita de três diferentes formas, que durante o capítulo 3 foram bem exploradas, são elas: lucro presumido, lucro arbitrado e lucro real. É por meio destes institutos que é possibilitado ao atleta contribuinte a realização de um planejamento tributário o qual lhe fará perceber qual a forma mais vantajosa de apurar os tributos devidos e ainda projetar os seus lucros. Dessarte, o trabalho passará a expor os aspectos mais relevantes acerca de cada uma das formas de apurar o imposto de renda da pessoa jurídica e até que ponto cada uma dessas apurações podem se revelar vantajosas ao contribuinte.

Através do lucro presumido o contribuinte apura o valor devido a título de IRPJ com base em um percentual presumido que a empresa irá obter durante o ano fiscal (Andrade Filho, 2018, p.611). Nos termos da Instrução Normativa nº 1.700 de 2017 da Receita Federal do Brasil, a base de cálculo do IRPJ no lucro presumido deve ser calculada através da aplicação de um percentual de 1,6%, 8%, 16% ou 32% sobre a receita bruta da pessoa jurídica, de acordo com a atividade por ela desempenhada. Nesse sentido, conforme determina a alínea c, inciso IV, do parágrafo primeiro do artigo 33 da referida Instrução Normativa, sob a cessão de bens ou direitos, devido a sua natureza, deve incidir o percentual de 32%. Diante deste cenário, a fim de facilitar a compreensão da sistemática, se faz necessária a apresentação de uma simulação de um suposto ganho financeiro de um atleta profissional. Antes disso, vale esclarecer que, sob essa mesma hipótese de incidência também incide o PIS e a COFINS (com alíquotas de 0,65 e 3%), que também serão levados em consideração.

Tabela 03: Tributação pelo lucro presumido *versus* tributação da pessoa física

		IRPJ				CS	LL	PIS	COF INS	IRPF	
	Rendime nto Trimestre	BC- Rend. X32%	Al. =15% X BS	Adic.10 %X(BS - R\$60mi l)	Subtotal	BC= RedX 32%	Al+ 9% XB C	0,65 %X Rend.	3%X Rend.	27,5% XRend	Total
PF	R\$ 1 milhão	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 275.00 0,00	R\$ 275.00 0,00
PJ	R\$1 milhão	R\$ 320 mil	R\$48 mil	R\$ 26 mil	R\$74 mil	R\$32 0 mil	R\$2 8.80 0,00	R\$6.5 00,00	R\$ 30 mil	-	R\$139 .300,0 0

Fonte: Marcondes, 2018, p. 27.

No caso analisado acima é perfeitamente possível constatar a economia tributária de R\$135.700,00, não restando dúvidas que, um planejamento tributário realizado com base em tal estudo, concluiu pela vantagem na constituição de pessoa jurídica para recebimento dos valores à título de direito de imagem através da apuração do lucro presumido.

Por outro lado, o lucro real é definido por Hugo de Brito Machado (2017, p.327) como o lucro líquido do exercício que é ajustado pelas adições, exclusões e compensações. Sobre ele incidem as alíquotas competentes para o IRPJ de 15%, para o lucro de até R\$20.000,00, e 10% sobre o excedente. Não de forma diferente ao lucro presumido, sob ele ainda incidem 1,65% referente ao PIS/PASEP e 7,60% referente a COFINS/ (Brasil, 2017). A principal vantagem deste regime está prevista no §2º do artigo 227 da Lei nº 9.580/2018 o qual estabelece que, nos casos em que na apuração do lucro real for constatado prejuízo, haverá a possibilidade do não pagamento do imposto de renda da pessoa jurídica.

Esbarra-se aqui em uma outra disparidade entre o imposto que recai para as pessoas físicas do que recai para as pessoas jurídicas através do lucro real, visto que, apenas são registradas legalmente os casos em que, extraordinariamente, as despesas não são dedutíveis para as pessoas jurídicas enquanto o mesmo não acontece com as pessoas físicas, que apenas podem realizar deduções das despesas previstas expressamente em normas legais (Carvalho e Murgel, 1998).

Do mesmo modo como foi feito com a apuração por meio do lucro presumido, a fim de obter uma melhor visualização, a seguir tabela de simulação que compara a tributação da pessoa jurídica que utiliza a apuração pelo lucro real com a tributação da pessoa física.

Tabela 04: Tributação pelo lucro real *versus* tributação da pessoa física

		IRPJ				CS	LL	PIS	COFI	IRPF		
		BC=Ren	IR=	Adic.1	Subt	BC=Re	CSL	1,65	7,60%	27,5	Total	
		d.-30%	15%	0%X(otal	nd.-	L=9	%X	X	%XR		
		do	XB	BC-		30% do	%X	Ren	Fatura	end		
		prejuízo	C	R\$60m		prejuíz	BC	d	mento			
		do trim.		il)		o do						
		anterior				trim.						
						anterior						
P	R\$ 1	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$	R\$	
F	milhão									275.0	275.0	
										00,00	00,00	
P	R\$1	R\$	R\$1milh	R\$1	R\$85.0	R\$2	R\$1mil	R\$8	R\$1	R\$76.	-	R\$395
J	milhão	300	ão -	36.5	00,00	21.5	hã-	1.90	6.50	000,0		.900,0
		mil	(300mil	00,0		00,0	(300	0,00	0,00	0		0
			*30%=9	0		0	mil					
			10 mil)				*30%=					
							910 mil					

Fonte: Marcondes, 2018, p. 27.

Diferentemente do que foi apurado anteriormente, ao comparar a tributação da pessoa jurídica pelo lucro real e a apuração pela pessoa física, restou constatado pela amostra que a apuração pela pessoa física é mais vantajosa por gerar uma economia de R\$120.900,00. Logo, nos planejamentos tributários que estudam a tributação da pessoa jurídica pelo lucro real, em comparação à pessoa física, é possível concluir que a forma mais vantajosa é o recebimento pela pessoa física.

Por fim, ainda é preciso tratar da apuração da base de cálculo do imposto de renda através do regime do lucro arbitrado, o qual deve ser utilizado somente em casos excepcionais, já comentados anteriormente por este trabalho. Neste momento, tratado sobre planejamento tributário, apenas interessa discutir a tributação da renda da pessoa jurídica nos casos em que o contribuinte conhece a renda bruta deste modo, devido a existência de precedentes sobre a utilização do lucro arbitrado por mera liberalidade do contribuinte o trabalho passará a compreender as suas nuances. Nesses casos, sob a base de cálculo para a apuração do imposto de renda onde se conhece a receita bruta, conforme determina o §4º do artigo 227 da Instrução

Normativa nº 1700 de 2017 da Receita Federal, o percentual varia de 1,92%, 9,6%, 19,2% e 38,4% de acordo com a atividade da pessoa jurídica, sob estes ainda incidem 0,65% referente ao PIS/PASEP e 0,65% referente a COFINS (Brasil, 2017). Para melhores esclarecimentos, a seguir exemplificação:

Tabela 05: Tributação pelo lucro arbitrado *versus* tributação da pessoa física

		IRPJ			CS		LL	PIS	COFINS	IRPF	Total
Renda	BC=R enda X 38,4%	Al=15 % X BC	Adic.10 % X (BC- R\$20 mil)	Subt otal	BC=R end X 32%	Al=9% X BC	0,65 %X Rend a	3% X Rend .	27,5% X Renda		
P F	R\$ 1 milhão	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 275.0 00,00	R\$ 275.0 00,00
P J	R\$1 milhão	R\$ 380 mil	R\$57. 600,0	R\$36.40 0,00	R\$94 mil	R\$320 mil	R\$28.8 00,00	R\$6. 500, 00	R\$30 mil	-	R\$15 9.300 ,00

Fonte: Marcondes, 2018, p. 27.

Diante da comparação estabelecida entre a tributação da pessoa jurídica pelo lucro arbitrado e a apuração pela pessoa física, verifica-se que a apuração por meio do lucro arbitrado garante uma economia de R\$115.700,00 de modo que se revela mais vantajosa. Sendo assim, o atleta que se ocupa em realizar um planejamento tributário que seja embasado em um estudo comparativo da tributação pelo lucro arbitrado e pela pessoa física, conclui que a forma mais vantajosa é o recebimento destes valores pela pessoa jurídica.

5 BREVE ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

Contextualizado por este cenário de incertezas jurídicas, diversos atletas profissionais tiveram contra si autuações fiscais sob o fundamento de impossibilidade de auferirem rendimentos decorrentes da exploração do direito de imagem através de uma pessoa jurídica.

Sendo assim, neste capítulo, este trabalho monográfico irá ocupar-se em realizar uma breve análise da jurisprudência acerca das decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) no que diz respeito à incidência do imposto de renda da pessoa jurídica nos contratos de cessão de direito de imagem de atletas profissionais.

Para tanto, em primeiro momento, será feito um levantamento geral das decisões a fim de que seja possível perceber qual o posicionamento geral da corte e, em um segundo momento, serão analisados dois casos paradigmáticos sobre o tema.

5.1 PROCESSAMENTO ADMINISTRATIVO E UM BREVE LEVANTAMENTO EXPLORATÓRIO DAS DECISÕES CONTROVERSAS DO CARF

O levantamento exploratório de decisões desempenha papel de extrema relevância para a compreensão do tema aqui em debate, pois é através delas que é possível perceber como que o arcabouço normativo analisado está sendo aplicado na prática. Contudo, para o desenvolvimento metodológico desta parte da pesquisa, antes de tudo, é necessário compreender a organização do sistema administrativo fiscal, elucidando as etapas que envolvem o processamento e o julgamento das autuações do fisco no que tange à exploração do direito de imagem por meio de uma pessoa jurídica.

Pois bem. A primeira fase do procedimento administrativo-fiscal, conforme determina no artigo 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, corresponde a fiscalização propriamente dita, com levantamento, análise de documentos e todas as demais diligências necessárias para que a Fazenda Pública possa efetuar o lançamento do tributo e, se necessário, aplicar sanção. Uma vez lavrado o auto de infração, o contribuinte terá oportunidade de ser ouvido pelos agentes administrativos durante a fase instrutória, quando poderá requisitar provas que o beneficiem e o ajudem a chegar à verdade real. Feito isso, passa-se para a fase dispositiva onde o agente, na posse das provas colhidas, decidirá sobre a efetivação ou não do lançamento. Posteriormente, com a entrega do lançamento tributário ao fiscalizado e, se for o caso, do auto de infração e imposição de multa, é encerrado o procedimento de fiscalização.

Ocorre que, desta decisão pode ser iniciada a fase contenciosa do processo administrativo tributário que decorre da impugnação do contribuinte ao lançamento efetuado

pela Fazenda Pública, sendo que o ato de impugnação suspende a exigibilidade do Crédito Tributário até a decisão final do processo administrativo (conforme previsto no art. 151, III, do CTN).

Após a apresentação da impugnação, nos termos do artigo 15 do Decreto nº 70.235/72, será dado início a instrução do processo com a produção das provas solicitadas pelo contribuinte. Após a produção das provas, passa-se ao julgamento em primeira instância por um julgador monocrático que proferirá decisão fundamentada nas provas constituídas durante o processo, motivadas nos fundamentos fáticos e jurídicos deste, devendo tal decisão ser devidamente publicada, e ser dado efetivo conhecimento ao impugnante. Na hipótese em que o contribuinte não concorde com a decisão, este ainda poderá recorrer, conforme prerrogativa constante no artigo 33 do referido dispositivo legal, através de recurso voluntário, à segunda instância de julgamento, ou ao Conselho de Contribuintes, que é um órgão colegiado formado paritariamente por representantes do Fisco e dos contribuintes. Não havendo mais possibilidade de recurso, encerra-se o processo administrativo fiscal, fazendo coisa julgada administrativa.

5.1.1 Metodologia De Pesquisa: Análise Da Jurisprudência Do CARF

Visto isso, na tentativa de trazer à tona diferentes perspectivas que permitam uma melhor compreensão do objeto de estudo desta pesquisa, o trabalho irá adotar o método quali-quantitativo de pesquisa. Através dele, serão colhidos dados da realidade, neste caso, decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, através das quais será possível extrair o posicionamento da corte diante do tema em debate. Com isto, a seguir será realizado um breve levantamento das decisões dos últimos 6 (seis) anos, considerando as datas de publicação das decisões, com termo inicial em 01 de junho de 2019 e, final, em 01 de maio de 2024, realizada diretamente no site do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, através da busca pelas expressões “Cessão do direito de imagem” e "Direito De Uso De Imagem" nas ementas ou no teor das decisões.

5.1.2 Análise Das Decisões Do CARF Dos Últimos 6 Anos

Feitas as ponderações metodológicas necessárias passa-se, a final, a análise do breve levantamento das decisões do CARF. Pois bem. Uma vez realizada esta etapa foram obtidas 11 ocorrências, entretanto, nem todas essas se relacionam diretamente com a hipótese em teste neste trabalho, razão pela qual não serão consideradas para esta pesquisa. Foram selecionadas, portanto, 07 ocorrências, todas em 2ª sessão de julgamento, que tinham como objeto principal do recurso a possibilidade do atleta profissional ceder o seu direito de imagem a uma pessoa jurídica que irá explorar esse direito personalíssimo e ter a receita obtida com estes tributado através do IRPJ. A partir destas, foi possível sistematizar os dados na seguinte tabela:

Tabela 06: Análise das decisões do CARF dos últimos 6 anos

Número do Processo	Acórdão	Classe	Contribuinte	Órgão Julgador	Relator	Posição
15983.72043 0/2012-44	2401- 007.199	Recurso Voluntário	DOMINGOS NASCIMEN TO DOS SANTOS	4ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária do CARF	MIRIAM DENISE XAVIER	Provimento Parcial
15586.72049 5/2016-04	2401- 005.938	Recurso Voluntário	ANDERSO N LUIS DE SOUZA	4ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária do CARF	LUCIANA MATOS PEREIRA BARBOSA	Provimento Parcial
10980.72132 0/2013-97	2202- 005.709	Recurso Voluntário	MARCOS AURÉLIO DE OLIVEIRA LIMA	2ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária do CARF	MARTIN DA SILVA GESTO	Não Provido
10872.72011 2/2015-60	2301- 007.047	Recurso Voluntário	RICARDO FERREIRA BERNA	3ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária do CARF	JOÃO MAURÍCIO VITAL	Provimento Parcial
10980.72687 2/2012-19	2402- 010.848	Recurso Voluntário	CRISTIANO ESPINDOL A DE ÁVALOS DOS PASSOS	4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária	ANA CLAUDIA BORGES DE OLIVEIRA	Provido
18088.72011 8/2011-61	2301- 010.055	Recurso Voluntário	FABIANO VIEIRA SOARES	3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária	MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE	Não Provido
19515.72181 8/2012-30	2401- 010.923	Recurso Voluntário	KLEBER CARVALH O CORREA	4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária	RAYD SANTANA OLIVEIRA	Não Provido

Fonte: CARF, 2024

A partir do levantamento realizado na presente pesquisa, pode-se extrair algumas conclusões. A primeira delas é que a jurisprudência do CARF não tem um posicionamento consolidado quanto à possibilidade de exploração do direito de imagem do atleta por pessoa jurídica e a incidência do imposto de renda, como demonstrado, recursos com méritos semelhantes tiveram pronunciamentos diferentes.

No entanto, somente essa constatação não é suficiente para dar fim às discussões sobre o tema, isso porque, os fundamentos das decisões exploradas variam entre: a não exploração do direito de imagem do atleta, a desproporção entre os valores percebidos à título de direito de imagem e as verbas trabalhistas e ainda a confusão entre o contrato de trabalho e o contrato de direito de imagem. É através desta percepção então que é possível chegar a segunda conclusão: desde que o contrato de natureza cível seja autônomo e independente do contrato desportivo firmado entre o atleta e o clube, em todos os sentidos, resta viabilizada a tributação dos rendimentos obtidos com o uso da imagem do atleta profissional através de pessoa jurídica, nos termos do artigo 129 da Lei 11.196/2005.

Diante desse cenário, é possível verificar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais possui entendimento majoritariamente desfavorável ao contribuinte entendendo, portanto, que os rendimentos percebidos através da cessão do direito de imagem devem ser tributados na pessoa física daquele que presta o serviço quando percebido no caso concreto a sua utilização para modificar a natureza da parcela.

Muito embora esse seja o entendimento majoritário, é possível verificar que o tema ainda possui espectro para uma mudança de direção. Essa percepção é confirmada através do acórdão de nº 2402-010.848 (CARF, 2022) que, dentro do cenário dos últimos 6 anos, trouxe uma visão renovada sobre o tema. Sob a relatoria da Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira, o Recurso Voluntário interposto pelo atleta contribuinte, Cristiano Espindola de Ávalos dos Passos, foi julgado favorável sob o argumento de que o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 estabelece uma exceção regra da tributação na pessoa física dos rendimentos recebidos na prestação de serviços de caráter personalíssimo, restando autorizando a sujeição à legislação aplicável às pessoas jurídicas, nas hipóteses prestação de serviços de natureza cultural.

5.2 ENTREVISTA COM A CONSELHEIRA ANA CLÁUDIA BORGES DE OLIVEIRA

Como destacado anteriormente, em que pese o CARF tenha se posicionado diversas vezes de forma contrária ao contribuinte, destaca-se o posicionamento da conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, que, ao contrário dos seus colegas, entende de forma favorável ao atleta . Frente a esta inovação, buscando aprofundar a pesquisa, a seguir será apresentado a entrevista com a Conselheira, para que seja possível compreender os aspectos por ela considerados relevantes na tomada de decisão sobre o tema.

5.2.1 Metodologia De Pesquisa Utilizada Na Entrevista Realizada Com A Conselheira

Tendo em vista a divergência discutida logo acima, percebeu-se a necessidade de trazer à tona uma visão sobre o tema que estivesse atendida com os novos aspectos jurídicos e sociais que circundam a exploração do direito de imagem por meio de pessoa jurídica e os seus reflexos para a tributação da renda. Sendo assim, através do breve levantamento realizado no tópico anterior, percebeu-se diversos posicionamentos divergentes da Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira.

Logo, buscando fomentar debates atualizados sobre o objeto da pesquisa e uma melhor compreensão sobre a controvérsia estabelecida, o presente trabalho irá utilizar do método qualitativo, através da entrevista realizada com a Conselheira, buscando dados da realidade que não são passíveis de serem quantificados por suas nuances subjetivas. Método esse que, de acordo com Severino (2013, p. 97), trata-se de uma modalidade de coleta de dados e informações acerca de um tema junto ao sujeito alvo da pesquisa.

Como já mencionado, Ana Claudia Borges de Oliveira é Conselheira Titular da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), além de ser professora voluntária de direito tributário na Universidade de Brasília, mestranda em direito tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), pesquisadora do grupo de pesquisa observatório da macro litigância fiscal (IDP) e diretora científica do Instituto Piauiense de Direito Tributário. Porém, mais do que tudo isso, foi a relatora do processo

10980.726872/2012-19 que trouxe uma decisão inovadora para os parâmetros trazidos nos últimos 06 anos.

5.2.2 Aspectos Relevantes Sob A Visão Da Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira

Uma vez constatado o posicionamento diverso da Conselheira Ana Cláudia, este trabalho buscou entrevistá-la, com o fito de esclarecer o seu entendimento, que parece ser o mais acertado. Assim sendo, a entrevista foi realizada no dia 15 de março de 2024 (apêndice A), de forma online, e terá seus principais pontos expressos neste tópico.

Uma das principais particularidades que envolvem o processo de nº 10980.726872/2012-19, é que ele chegou ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais durante o período pandêmico. Nesta época, segundo a Conselheira Ana Cláudia, os julgamentos na modalidade virtual apenas poderiam ser realizados até um certo valor. Por conta disso, o caso do atleta Cristiano chegou ao CARF no ano de 2020, no entanto, somente pode ser julgado dois anos depois, já em 2022.

Conforme explica a relatora do caso, esse tempo foi fundamental para que fosse possível ter um cuidado maior com o caso, observado cada um dos argumentos jurídicos e dos documentos acostados pelo autuado. Não bastasse isso, o tempo foi fundamental para que a julgadora pudesse se debruçar sobre a discussão jurídica da possibilidade de tributação da cessão do direito de imagem por meio de uma pessoa jurídica. Assim, dois anos depois, com uma sólida base sobre o tema é que o processo entrou em pauta para julgamento. Nesse momento, conforme seu relato, por todo arcabouço jurídico trazido por ela à 2ª Turma Ordinária, os nobres julgadores tiveram um cuidado maior ao tratar do caso, tendo uma visão, desta vez, mais favorável ao contribuinte.

Neste caso, o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte possuía, em suma, 3 grandes argumentos: (I) a autorização conferida pela Lei Pelé para que a exploração do direito de imagem do atleta fosse realizada por meio de uma pessoa jurídica; (II) a autorização conferida pelo artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 para que seja realizada a tributação da exploração de serviços personalíssimos através de pessoa jurídica e (III) a impossibilidade do fisco realizar a desconsideração tanto do negócio, como da personalidade jurídica. Pois bem.

Ao analisar o caso, a Relatora, Ana Cláudia Borges, esclarece que, além dos rendimentos recebidos pelo atleta através do seu contrato de trabalho, ele ainda pode receber verbas referentes ao direito de imagem.

Acerca do direito de imagem, consagrado pela constituição como um direito fundamental e inviolável, menciona na decisão o julgamento do Recurso Especial nº 74.473 onde o Superior Tribunal de Justiça reconheceu o aspecto patrimonial deste direito. Assim, durante a entrevista a Conselheira questiona-se: "Então se ele tem um aspecto econômico, eu tenho um valor que posso tirar dele, então se eu posso tirar, por que não poderia receber por ele? ". Esse questionamento é respondido durante o acórdão onde é reconhecido o aspecto patrimonial do direito de imagem, que retira a absoluta indisponibilidade e permite a licença a terceiros para exploração econômica.

No entanto, como bem-dito durante a entrevista, o suposto problema surge quando essa exploração é feita através da pessoa jurídica. Ocorre que, a sua compreensão vai no sentido de que esse se trata de um debate superado pela inclusão do artigo 87-A na Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé) pois, ao prever que direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado mediante ajuste contratual de natureza civil, não é estabelecido pelo legislador nenhum limite sobre a forma com que essa cessão deve ser realizada. É esse o posicionamento adotado no acórdão de sua relatoria:

Ou seja, se o direito de imagem é cedido, o terceiro, seja pessoa física ou pessoa jurídica, que recebe os rendimentos decorrentes da exploração econômica desta imagem, deve tributar tais valores. A incidência do imposto sobre a renda (IR) não é afastada. Contudo, será IRPF ou IRPJ, a depender se o terceiro que explora o direito de imagem (sujeito passivo da obrigação tributária) é uma pessoa física ou uma pessoa jurídica, inexistindo no ordenamento jurídico qualquer proibição para que seja a cessão feita a uma pessoa jurídica. (CARF, 2022)

Nesse sentido, durante a entrevista, a Conselheira a título exemplificativo, ainda menciona o atleta Neymar, compreendendo que ele provavelmente não consegue administrar pessoalmente a sua imagem, devido ao volume de demandas a ela atrelado. No entanto, faz ressalva de que a disposição da Lei Pelé não abre margem para interpretações, sendo essa uma prerrogativa de todo e qualquer atleta profissional, independentemente do seu nível de popularidade.

Ademais, outro debate trazido pelo processo de nº 10980.726872/2012-19, e discutido na entrevista é a natureza do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, isso porque a decisão recorrida

sustentava que esse dispositivo não seria aplicável a exploração do direito de imagem de atletas pois esse não seria um serviço personalíssimo. Com todas as vênias, esse posicionamento foi rechaçado pela Conselheira que, em sua entrevista, defende que a natureza personalíssima deste serviço não decorre do enquadramento do futebol como uma atividade intelectual, mas sim a cessão do direito de imagem que, sem dúvidas, tem um forte aspecto cultural e personalíssimo. É esse mesmo entendimento que se encontra disposto no acórdão de nº 2402-010.848:

Importante frisar que para a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, não se deve olhar para o futebol como atividade intelectual, ou não. O que deve ser visto é se a cessão do direito de imagem encaixa-se, ou não, à prestação de um serviço intelectual. [...] Serviço intelectual, de fato, comporta conceito fluido de definição imprecisa tendo como uma única certeza de que a natureza científica, artística ou cultural é rol exemplificativo deste dispositivo. (CARF, 2022)

Nesse sentido, alcança a conclusão de que prerrogativa constante no artigo 129 não cria uma nova forma de tributação ou, tampouco, enquadra como sujeito passivo da obrigação tributária diversa daquela prevista pelo CTN. Em verdade, como já mencionado neste trabalho, e agora reafirmado pela conselheira, o dispositivo tem como função somente dirimir as dúvidas quanto à tributação desses rendimentos.

Através deste posicionamento, e abordando outras questões particulares do caso, foi que a Conselheira Relatora, Ana Cláudia Borges de Oliveira, julgou procedente o Recurso Voluntário do atleta para o cancelamento do lançamento tributário no tocante à apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, a título de licença de uso de imagem, decorrentes do trabalho com vínculo empregatício.

Diante de tal decisão, tão divergente aos posicionamentos adotados pelos últimos 5 anos pela corte, durante a entrevista foi questionado a Conselheira o que, na sua visão, seriam os argumentos jurídicos utilizados pelos demais julgadores para manter uma posição tão arcaica. Como resposta, Ana Cláudia compreende que um dos argumentos mais utilizados é justamente a intransmissibilidade do direito de imagem. Mas não só isso, outros argumentos, com uma melhor fundamentação jurídica também são utilizados, como: a coincidência de datas entre o contrato de trabalho e o contrato de direito de imagem, a disparidade de valores entre os dois contratos e, ainda, a composição societária da pessoa jurídica que explora o direito de imagem.

Contudo, embora o fisco ainda seja resistente e parte do CARF corrobora com tal entendimento desfavorável ao contribuinte, através dos apontamentos trazidos neste capítulo, é

plausível considerar que ainda há margem para que esse posicionamento seja modificado a fim de que seja mais coerente com as normas postas no ordenamento jurídico brasileiro.

5.3 ANÁLISE DE CASOS PARADIGMÁTICOS

É bem verdade que a grande quantidade de nuances e controvérsias que circundam o tema revelam a necessidade de aprofundamento das discussões. Isso porque, casos bastante semelhantes acabam decididos de modos completamente diferentes, o que impede que os contribuintes antevejam, minimamente, os efeitos fiscais das suas ações, o que é prejudicial ao sistema jurídico em geral devido à insegurança jurídica gerada. O tema é difícil porque permeia a difícil separação, no campo do planejamento tributário, entre a licitude e a ilicitude. Nesse contexto, este trabalho passará a analisar casos concretos julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que foram paradigmáticos com relação ao tema objeto desta discussão. Para tanto, vale ressaltar que o CARF ocupa, atualmente, um papel de protagonista quando o assunto é planejamento tributário. Isso porque, as suas decisões estão sendo bastante utilizadas como guia tanto para o fisco como para os contribuintes, razão pela qual é fundamental buscar conhecer e compreender a posição nele dominante sobre esse assunto. É o que se passa a fazer adiante.

5.3.1 Caso Alexandre (Pato) Rodrigues da Silva

Alexandre Rodrigues da Silva, nacionalmente conhecido como Alexandre Pato, tornou-se uma atração no cenário futebolístico pelas suas passagens em grandes entidades desportivas no Brasil e no mundo. Com uma carreira extremamente promissora, o atleta e seu pai, Geraldo Rodrigues da Silva, buscando profissionalizar a gestão da carreira do jogador, constituíram a sociedade ALGE Promoções e Eventos LTDA. Esta pessoa jurídica, tinha como ativo a gestão da carreira do atleta, organizando eventos, propostas de trabalhos, realização de contratos e, além de tudo isso, o direito à exploração ao seu direito de imagem.

Conforme consta em relatório apresentado no acórdão de nº 2202-003.682, em outubro de 2006, o atleta celebrou, junto ao clube Internacional, contrato de trabalho sobre o qual

recebia como salário R\$15.000,00. Ato conseqüente, em janeiro de 2007, foi firmado contrato de cessão com a ALGE, relativo à licença exclusiva da gestão de certos direitos personalíssimos, como voz e imagem, do atleta. Neste segundo contrato, o clube comprometeu-se, como contraprestação a cessão do direito de imagem do atleta, pagar a pessoa jurídica valor total de R\$18.000,00, divididos em 36 parcelas mensais. Ocorre que, com a meteórica ascensão da carreira do atleta, somente meses depois da celebração do referido contrato cível, este foi reajustado para um valor 18x maior, R\$336.000,00 pagos em 32 prestações de R\$10.500,00 mensais (Marcondes, 2015, p.73).

Poucos meses após o reajuste contratual, o atleta findou o seu contrato com o clube brasileiro, sendo vendido ao clube de futebol italiano Milan por um valor milionário, que à época foi transferido, em sua integralidade, diretamente à conta bancária da ALGE. Nessa mesma época, a pessoa jurídica firmou outro contrato, desta vez, um contrato de cessão de direito de imagem do atleta com a NIKE, empresa de artigos esportivos, pelo valor de R\$62.692,00, valor este que foi recebido, contabilizado e tributado pela ALGE.

Nesse sentido, em todas as passagens aqui mencionadas é possível perceber que os rendimentos auferidos com relação a licença do uso de imagem do atleta Alexandre Pato, foram faturados e tributados pela ALGE (Marcondes, 2015, p.74). Ocorre que, essas movimentações chamaram à atenção do Fisco, que logo deu início a ação fiscalizatória na empresa ALGE Promoções e Eventos LTDA., no intuito de verificar a regularidade dessas operações.

A investigação culminou com a lavratura de auto de infração em desfavor do contribuinte Alexandre Rodrigues da Silva, pois restou identificado, dentre outras irregularidades, que a ALGE registrava como se dela fossem os rendimentos recebidos pelo atleta. Neste cenário, a fiscalização compreendeu que os valores pagos pelas empresas Sport Club Internacional e Nike do Brasil, referentes à exploração dos direitos de imagem de Alexandre Pato, "não podem ser atribuídos à pessoa jurídica, vistos estarem relacionados a compromissos profissionais de natureza personalíssima, exercido de forma exclusiva pela pessoa de seu sócio" (CARF, 2017, p.3)

Ou seja, o que se percebe é que a Receita Federal do Brasil lavrou auto de infração em desfavor do atleta profissional, sob o argumento de que a criação da ALGE Promoções e Eventos LTDA teria sido realizada com o único intuito de reduzir a carga tributária. Transcreve-se, pois, o teor da infração:

Omissão de rendimentos recebidos das pessoas jurídicas Sport Club Internacional e Nike do Brasil, decorrente de cessão de direitos de imagem ocorridas nos anos calendário 2006 e 2007 nas importâncias respectivas de R\$258.013,31 e de R\$85.668,71127 (CARF, 2017, p.3).

Como medida de defesa, o atleta apresentou impugnação ao auto de infração defendendo a sua improcedência pois, em linhas gerais, não haveria irregularidade na constituição da ALGE, como detentora do direito de exploração da imagem do jogador. Tal licitude do contrato de cessão foi sustentada justamente por força do art. 129 da Lei 11.196/2005, o qual permite com que pessoas jurídicas prestem serviços de natureza personalíssima. Em termos processuais, ainda em sede de impugnação, aduziu a falta de embasamento legal para a reclassificação dos rendimentos para a pessoa física. Defende, ainda, a inaplicabilidade da norma geral ante elisiva, bem como a necessidade de autorização judicial para desconsideração da personalidade jurídica da empresa, nos termos do art. 50 do Código Civil. A delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamentos de Curitiba/Paraná julgou improcedente a impugnação, o que ensejou a interposição de posterior Recurso Voluntário atacando o acórdão n. 0635807.

A seguir, o trabalho passará a analisar os aspectos principais da decisão que, por cinco votos a dois, deu parcial provimento ao recurso interposto pelo atleta, mantendo a cobrança com relação aos valores recebidos pelo Sport Clube Internacional e derrubando a atuação fiscal com relação à Nike. Inicialmente, com relação ao contrato de cessão de direito de imagem firmado entre a ALGE e a Nike, a 2ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do CARF entendeu que este contrato possui natureza eminentemente cível, frente ao disposto no artigo 12 da Lei 11.196/2005, que reconhece justamente a prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica, inclusive para fins tributários. Além disso, no caso em tela, não havia qualquer indício de existência de um vínculo empregatício entre as partes, o que indica que não há fraude ou simulação.

No entanto, com relação ao contrato celebrado com o Sport Clube Internacional a atuação do fisco foi mantida pois, diante do caso concreto, os julgadores compreenderam que não haveria uma autonomia entre o contrato de cessão de usos de direito de imagem e o contrato de trabalho firmado entre o atleta e a entidade desportiva. O que se viu, na realidade, na perspectiva da 2ª Câmara, era uma simulação que tinha por objetivo mascarar a real remuneração do atleta com objetivo de reduzir a incidência fiscal tanto para o atleta como para

o clube. Nesse sentido, a seguir é colacionada parte do voto do Relator e do Presidente Marco Aurélio de Oliveira Barbosa da 2ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do CARF (grifo):

Com o Sport Club Internacional, o fiscalizado celebrou um contrato de trabalho, com vigência entre 1/01/2007 a 31/12/2009, com salário mensal de R\$ 15.000,00, com o compromisso do clube contratante de adquirir, com exclusividade, da empresa detentora dos direitos negociais e de representação para licença dos direitos de uso de imagem, voz, nome profissional e/ou apelido esportivo do atleta, e está a licenciar ao primeiro, os direitos de uso de imagem, voz, nome profissional e/ou apelido esportivo do atleta. A empresa detentora de tais direitos era a ALGE. **Note--se que o prazo do contrato sobre os direitos de imagem, entre o clube Internacional e a empresa ALGE, coincide com o prazo do contrato de trabalho firmado pelo jogador e o clube.**

Percebe-se, portanto, que não há uma autonomia entre o contrato de trabalho, firmado pelo Contribuinte com o clube Internacional, e o contrato de licenciamento dos direitos de sua imagem, celebrado entre o clube e a empresa ALGE, detentora desses direitos, tanto pela coincidência dos prazos de vigência, como pela previsão de rescisão do contrato dos direitos de imagem quando ocorrer o distrato do contrato de trabalho desportivo e também pelo compromisso assumido pelo clube de adquirir, com exclusividade, junto à empresa ALGE, os direitos de imagem do atleta.

Dessa forma, pode-se concluir que, de fato, havia uma vinculação entre o contrato de trabalho e a exploração econômica do direito de imagem do sujeito passivo, cujo contrato foi firmado entre o clube Internacional e a empresa ALGE, da qual o contribuinte fiscalizado é sócio juntamente com seu genitor, tendo como objetivo a redução da tributação do imposto sobre a renda da pessoa física, no caso do Recorrente, e a redução de outros encargos legais, em relação ao clube esportivo. (Acórdão nº 2202-003.682, fls.22)

Face ao exposto, deve ser mantida a tributação na pessoa física do fiscalizado, em relação aos valores pagos pelo Sport Club Internacional decorrentes do contrato de cessão do direito de imagem, conforme apurado pela autoridade fiscal. (CARF, 2017, fls.25)

Percebe-se que, ao fundamentar a sua decisão, o CARF utiliza como argumento paradigmático o fato de que o contrato de trabalho do atleta havia sido celebrado ao mesmo tempo que o contrato de cessão de direito de imagem entre a ALGE e o Internacional. Ocorre que, não existe qualquer amparo legal para esta fundamentação, conforme afirma Rafael Marcondes (2015 p.87), que esclarece tal coincidência de datas acaba por ser inevitável uma vez que o contrato de natureza cível é acessório ao trabalhista, principalmente pelo fato de que não se vislumbra o clube realizar a exploração da imagem de um atleta que nem mesmo faz parte do seu elenco.

Por outro lado, acerca dos aspetos processuais para a mudança do sujeito passivo da obrigação tributária, o CARF manifestou-se no sentido de que, neste caso, o Fisco não teria realizado uma desconsideração da personalidade jurídica, mas sim, na verdade, uma reclassificação dos rendimentos percebidos pela pessoa jurídica.

Outrossim, o que se pode perceber através desta decisão é que, em que pese seja possível a cessão da exploração de direitos personalíssimos à pessoa jurídica (por força do artigo 129 da Lei 11.196/2005), este não é capaz de afastar o vínculo de emprego estabelecido entre o jogador e a entidade desportiva quando, no caso concreto, for percebida a simulação da verba trabalhista. Logo, a perspectiva do fisco neste caso é de que a contratação de prestação de serviços personalíssimos por meio de pessoa jurídica só terá efeitos fiscais quando esta for verdadeira e efetiva, o que não se percebeu no caso de Alexandre Pato e o Sport Clube Internacional.

Através da análise deste caso é possível perceber que a discussão acerca da exploração de um direito personalíssimo através de pessoa jurídica vai além da possibilidade da prestação destes serviços, a principal controvérsia estabelecida neste caso, por exemplo, girou em torno da natureza do contrato firmado entre o atleta e o clube, se de natureza cível ou trabalhista.

5.3.2 Caso Neymar Júnior da Silva

Neymar da Silva Santos Júnior, popularmente conhecido como Neymar Júnior, foi revelado no mundo esportivo no ano de 2009 pelo Santos Futebol Clube e desde cedo já correspondia com as expectativas dos torcedores que o viram pelo clube ganhar diversos títulos, incluindo dois Campeonatos Paulistas seguidos, uma Copa do Brasil e uma Libertadores (Wikipédia, 2022). Com uma carreira extremamente promissora e depois de ter chamado atenção do cenário mundial do futebol em 2013, por ter sido um dos protagonistas do título da Copa das Confederações da Seleção Brasileira, Neymar foi vendido ao Barcelona numa transação que é considerada a venda mais cara da história do futebol brasileiro (Globo, 2013).

Com essa rápida ascensão, com um cenário semelhante ao que já foi relatado com o atleta Alexandre Pato, a assessoria do atleta optou, à época composta por seus genitores, por constituir três sociedades para gerir a renda decorrente das atividades como, a administração da imagem- do atleta, com objetivo de que a sua carreira fosse duradoura e lucrativa, através da gerência de profissionais competentes. Assim foram constituídas a: (I) Neymar Sport e Marketing S/S LTDA- ME (Neymar Sport), (II) N&N Consultoria Esportiva e empresarial LTDA (N&N Consultoria) e (III) N&N Administração de Bens, Partic. e Investimentos LTDA (N&N Administração de Bens). Sendo assim, os rendimentos auferidos em função da

exploração da imagem do atleta, obtidos através de patrocínios, campanhas promocionais e eventos, eram tributados através da pessoa jurídica constituída para esse fim, a (I) Neymar Sport e Marketing S/S Ltda- ME.

Para fins deste trabalho, será dado enfoque às atividades desenvolvidas pela Neymar Sport, que aderiu, para fins tributários, ao sistema de apuração através do lucro presumido. Em 19 de agosto de 2010, a Neymar Sports celebrou contrato com o atleta Neymar Jr. que tinha como objeto a outorga da licença de uso da imagem do atleta. Tendo consigo os direitos de imagem do jogador, a pessoa jurídica celebrou um novo contrato, dessa vez com o Santos Esporte Clube, prevendo que a exploração do direito de imagem do atleta ficaria completamente a cargo do clube paulista, no entanto, este só teria direito a 10% da receita obtida com essa cessão. Ademais, uma particularidade percebida neste contrato de cessão de direito de imagem, estabelecida entre o Santos e a Neymar Sports, era o fato de que ele previa o pagamento, por parte do clube, de uma contrapartida inicial e parcelas fixas mensais, que independem do lucro obtido com o uso da imagem do atleta.

Diante deste cenário, os rendimentos auferidos por esta sociedade foram objeto de autuação da Receita Federal do Brasil sob o valor total de R\$118.820.129,25 (valor que inclui multa de ofício, multa isolada e juros de mora), decorrente do não pagamento de IRPF, pela suposta omissão de receitas durante os anos-calendários de 2012, 2013 e 2014. Dentre as infrações apontadas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santos contra o atleta, no processo nº 15983.720065/2015-11, a que interessa para o presente estudo é a que se transcreve a seguir¹⁰:

[...] Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, relativos aos serviços de publicidade não tributados na pessoa física e/ou tributados indevidamente na empresa Neymar Sport e Marketing S/S LTDA- ME (CARF, 2017)

Sendo assim, todos os rendimentos auferidos em nome da pessoa jurídica, Neymar Sport e Marketing S/S Ltda- ME, deveriam ser tributados pela pessoa física do atleta Neymar Jr. Isso porque, mais uma vez, as autoridades fiscais compreenderam que os rendimentos relativos à exploração da imagem do atleta profissional não deveriam ser tributados na pessoa jurídica de modo que, supostamente, o único objetivo da realização deste negócio jurídico seria reduzir a

¹⁰ Cumpre esclarecer que o caso Neymar envolveu outras infrações que não apenas a desconsideração da cessão do direito de imagem à pessoa jurídica constituída para esse fim. Todavia, por questões de recorte temático, aqui somente serão analisados os aspectos relativos à problemática objeto deste trabalho.

carga tributária incidente sobre a prestação de serviços de publicidade. De acordo com a interpretação do fisco, a Neymar Sports seria uma pessoa interposta, utilizada com o objetivo de deslocar, para uma tributação mais favorecida nas pessoas jurídicas, os rendimentos auferidos pelo contribuinte em relação aos contratos publicitários.

Do referido auto de infração, o atleta contribuinte e os responsáveis (Nadine Gonçalves da Silva Santos e Neymar da Silva Santos, sócios da Neymar Sports) apresentaram impugnação total às alegações trazidas pelo fisco. Ocorre que, em sessão realizada no dia 04 de março de 2016, a impugnação foi julgada improcedente pela 20ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, mantendo-se, portanto, a dívida tributária.

Ato contínuo, foi apresentado Recurso Voluntário que, em breve síntese, defendia a importância e a necessidade de os atletas profissionais sejam amparados por uma empresa que tenha competência de gerenciar o aspecto empresarial da sua carreira, enquanto este deve se preocupar, exclusivamente, com o seu desempenho dentro dos quatro cantos de um campo de futebol. Nesse cenário, ainda corroborado pelas normativas constantes em todo ordenamento jurídico brasileiro (já referidos neste trabalho), os recorrentes defenderam a validade da cessão de usos de direitos econômicos da imagem da pessoa jurídica e a existência de propósito corporativo na criação das empresas.

A partir do que foi alegado, durante sessão de julgamento realizada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no dia 15 de março de 2017, por maioria dos votos, foi lavrado o acórdão de nº 2402-005-703, que deu parcial provimento ao recurso interposto, excluindo parte dos contratos da base de cálculo e mantendo outros. Assim sendo, este trabalho passará a analisar cada parte que foi provida e não provida no mérito recursal.

O Tribunal negou provimento a parte do recurso que tratava acerca dos contratos firmados entre a Neymar Sports e o Santos Esporte Clube, haja vista que, entre essa relação, também circunda o contrato de trabalho estabelecido entre o clube paulista e o atleta, nesse sentido, o CARF entendeu que as avenças se confundiam com o próprio contrato de trabalho, na medida em que no contrato de imagem havia previsões próprias do contrato de trabalho do atleta. Foi observado pelo CARF que, por diversas vezes, no contrato de trabalho era feita menção ao contrato de imagem firmado pelo clube com a Neymar Sport, o que sugere a existência de uma vinculação entre os contratos, por ser tal contraprestação parte integrante das parcelas remuneratórias do contrato de trabalho. Acerca desse aspecto, o que foi percebido

pelos conselheiros, em suma, foi que “apesar de ser natural que haja certa conexão, afinal o contrato de imagem advém do contrato de trabalho, no entanto, o que se nota aqui é um entrelaçamento entre as condições de ambos os contratos” (CARF, 2017).

Outro aspecto importante a ser observado, é que no contrato de cessão de direito de imagem era previsto uma contrapartida inicial e mensal que deveria ser paga pelo clube, independente do resultado obtido com o uso da imagem. A título exemplificativo, traz-se à tona o argumento constante no voto condutor que percebe que o clube pagou nos anos-calendário de 2012 e 2013 cerca de R\$33 milhões e recebeu em contrapartida, como fruto da exploração da imagem de Neymar Júnior, pouco mais de R\$3 milhões. Não bastasse isso, neste contrato era estabelecido para a Neymar Sport de contrapartida fixa de R\$3,5 Milhões em função da comercialização de espaços em uniformes de jogo da equipe do Santos, sem que houvesse vinculação expressa entre a remuneração estabelecida e a imagem do jogador. Ora, resta evidente que tal verba se confundia com os direitos e deveres próprios do contrato de trabalho do atleta e não da cessão do seu direito de imagem, afinal, não foi comprovado no processo que as obrigações assumidas contratualmente, de divulgar e expor a marca “Santos”, foram cumpridas pelo jogador

Ainda, outra particularidade que chamou atenção do CARF foi o fato de que, em uma análise comparativa apresentada pelo fisco, foi percebido que, no período que compreende de 2011 a 2013, o clube paulista pagou, a título de direito de imagem, aproximadamente, cinco vezes mais do que foi pago à título de salário ao atleta (R\$ 33 milhões X R\$6,7 milhões). Nesse sentido, Marcondes (p.4, 2017) destaca que, na visão dos conselheiros, o contrato de imagem, quando assinado com o clube com o qual o jogador tem vínculo empregatício, assume a condição de acessório, razão pela qual ele não poderia superar o que é pago pela atividade principal contratada, isto é, jogar futebol. Desse modo, o que foi pago pelo Santos pela exploração da imagem de Neymar Júnior não poderia superar seu salário, como de fato aconteceu.

Diante de todos os fatores apresentados e as peculiaridades práticas dos contratos analisados, os Conselheiros do CARF chegaram à conclusão de que os contratos firmados entre a Neymar Sports e o Santos Esporte Clube teriam sido estabelecidos como um disfarce para o pagamento de verbas salariais como se fossem contraprestações pelo uso da sua imagem, devendo, desse modo, ser tributado na pessoa física, rendimentos originalmente alocados para a Neymar Sport.

Superado o debate, o Tribunal administrativo passou a analisar os contratos de publicidade, que envolviam a utilização da imagem estabelecidos, estabelecidos entre a Neymar Sports e as marcas parceiras. Vale esclarecer que aqui o debate toma um rumo diferente, pois em nenhuma dessas empresas o atleta possuía uma relação empregatícia.

Diante desse novo cenário, a alegação do fisco para subsidiar o crédito tributário basicamente consiste em negar a possibilidade de que a imagem poderia ser explorada por uma pessoa jurídica por se tratar de um direito personalíssimo e, assim, inerente e indissociável da figura do atleta.

O CARF, ao analisar os fatos, por outro lado, afirmou, assim como no referido caso de Alexandre Pato, a possibilidade de exploração da imagem por intermédio da pessoa jurídica, consubstanciando a sua decisão nos artigos 87-A da Lei Pelé, 129 da Lei 11.196, de 21.11.2005 (Lei 11.196/2005), e 980-A do Código Civil (LGL\2002\400), com a redação dada pela Lei 12.441, de 11.07.2011 (Lei 12.441/2011). No entanto, para que essa possibilidade fosse confirmada, foi necessário apurar se a Neymar Sports tinha uma estrutura operacional organizada e capaz de atender as demandas do período apurado.

Portanto, o que se vê aqui é a necessidade - imposta pelo Conselho Administrativo - de que na Neymar Sports fosse verificada a existência do elemento empresa¹¹. A esse respeito, o primeiro aspecto avaliado pelo voto condutor foi que em 2006, ano de constituição da empresa, Neymar tinha apenas 14 anos de idade e, por conta disso, não seria razoável figurá-lo como sócio ou funcionário da Neymar Sports. Na realidade, o mais razoável foi feito na prática, que seria colocar na condição de sócios da empresa, seus genitores. Um segundo aspecto enfrentado no julgamento foi a quantidade de empregados ligados a Neymar Sports, haja vista que, para o fisco, esta seria insuficiente para atender as demandas que envolviam a utilização da imagem do atleta. Todavia, se posicionando de forma divergente, o CARF entendeu como razoável a quantidade de funcionários contratados, até porque, à época, 100% do direito de imagem do atleta e a totalidade dos recursos dela provenientes ficavam com o Santos, que possuía estrutura própria e pessoal capacitado para fazer uso desse direito. Indo ainda mais além, os conselheiros ainda levaram em consideração, diante de um cenário atual, a corrente prática de se valer para diversas atividades de mão de obra terceirizada.

¹¹ O elemento empresa consiste na identificação em uma sociedade de organização e profissionalismo no exercício de atividade econômica, de modo a permitir a consecução do seu fim social (Marcondes, 217, p.6)

Todavia, apesar dos aspectos apresentados serem relevantes, o fator decisivo para a posição final do CARF foi a real necessidade de que a imagem do atleta fosse gerenciada por pessoas capacitadas tendo em vista que, ainda com 17 anos de idade, o jogador já tinha uma demanda pelo uso da sua imagem muito intensa, com grandes conglomerados econômicos querendo associar marcas e produtos à sua figura. Como bem pontuou a Conselheira Bianca Felícia Rothschild, “apesar de ser o atleta a pessoa a utilizar o boné ou o squeeze com a marca do patrocinador, não se pode esperar que seja o próprio atleta que cuide para que o referido artigo esteja ao seu dispor quando sai do campo de futebol” (CARF, 2017).

Ora, sendo assim, Neymar Júnior, sozinho, não teria condições de conduzir negociações com patrocinadores mundiais, como é o caso da Nike, cláusulas contratuais complexas e em língua estrangeira, ou cobrar do contratante o seu eventual descumprimento, sem o auxílio dos profissionais contratados pela Neymar Sport.

Diante dessas considerações, o CARF considerou estar presente o elemento da empresa na Neymar Sport, isto é, entendeu existir estrutura empresarial compatível com o seu objeto social, no período entre 2011 e 2013. Como consequência, foi vista como correta a tributação na pessoa jurídica, dos rendimentos de contratos publicitários com terceiros, sendo excluída essa parcela da autuação fiscal.

6 CONCLUSÃO

Através da pesquisa realizada, foi possível verificar que os direitos da personalidade são atributos que influenciam diretamente na forma com que o indivíduo se comporta perante a sociedade, o que justifica, portanto, a sua intransmissibilidade. Contudo, é necessário ressaltar que essa não se trata de uma característica imutável, em verdade, o que se foi possível perceber é que essa característica não tem perfeita subsunção ao direito de imagem, por conta do seu relevante aspecto patrimonial, de modo que se pode concluir que se trata de um direito parcialmente intransmissível.

Tal percepção se dá principalmente pelas novas funções que a imagem adquiriu ao longo das eras, deixando de ser uma mera transmissão midiática, se tornando um instrumento capaz de convencer e influenciar o público consumidor a adquirir certo produto ou serviço. Essa mudança se deu de tal modo que a imagem se tornou um meio de obter voluptuosos lucros para indivíduos que possuem uma grande visibilidade, destacando, para fins deste trabalho, a figura dos atletas profissionais que, em razão do seu desempenho nos 4 cantos de um campo, tornam-se verdadeiros ídolos de toda uma geração.

Ocorre que, em razão desse novo expoente, é inviável que seja imposto ao atleta que gerencie inúmeros contratos publicitários para a exploração da sua imagem por meio da sua pessoa física, razão pela qual, acaba por ser indispensável a constituição de uma pessoa jurídica para este fim. Desta feita, o produto do trabalho do atleta profissional estará em posse de pessoa com maior capacidade técnica de negociar e realizar a gestão contratual da sua imagem. Assim, o que se parece, grosso modo, um planejamento tributário despido de técnica, na realidade, se revela como uma importante forma de garantir a boa execução de um plano de negócio.

Outrossim, ao analisar a atual legislação brasileira, não há outra percepção a se ter que não a de que o artigo 129 da Lei 11.196/05, bem como o artigo 89-A, caput, da Lei 9.615/98 (Lei Pelé), autorizam o atleta profissional a constituir pessoa jurídica para gerir os contratos publicitários decorrentes da cessão do seu direito de imagem. Ademais, não há como deixar de mencionar que, as referidas normas somente confirmam um ideal que já é positivado pelo sistema jurídico há muitos anos, não se enquadrando como uma nova introdução. Ora, havendo previsão no ordenamento jurídico brasileiro, que autoriza com que seja constituída pessoa jurídica com único fim de explorar direito personalíssimo cedido por pessoa física, não restam

dúvidas que a tributação desses rendimentos deverá ser feita por meio do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Ocorre que, o que está acontecendo na prática é que o fisco vem utilizando-se de diferentes teses para se socorrer de um legalismo demasiadamente formal a fim de não ter as suas receitas atingidas, criando modulações as normas referidas, esvaziando por completo a função social. Não bastasse as modulações infundadas, ainda é necessário mencionar o comportamento inconstitucional que é aplicado repetidas vezes para, de maneira disfarçada, desconsiderar a personalidade jurídica da empresa sob o manto do enquadramento tributário.

Nesse sentido, vale aqui esclarecer que a simples ocorrência de exagero do contribuinte no planejamento do seu negócio, não autoriza e nem justifica a atividade da fiscalização para além dos limites definidos em lei. Portanto, reafirma-se a posição de que, para que seja afastada a presunção de regularidade sobre a cessão do direito de imagem a pessoas jurídicas, é necessário que o fisco, no caso concreto, comprove a irregularidade na prestação dos serviços, de modo que o ônus da prova recaia sobre a Autoridade Fiscal que deve demonstrar o desvio praticado ou a ilegalidade praticada pelo sujeito passivo.

Conclui-se, portanto, que o comportamento da autoridade fiscal acaba por insistentemente impedir a efetivação de direitos e garantias fundamentais dos atletas contribuintes, o que se revela completamente antiquado em um país adotante do Estado Democrático de Direito.

Deste modo, a sociedade jurídica e civil não pode descansar de lutar contundentemente para assegurar as suas garantias postas em sede constitucional, caso contrário, estará aberto um cenário em que as autoridades administrativas tributárias estarão livres para atuar de acordo com os seus próprios entendimentos.

REFERÊNCIAS

- AARNIO, Aulis. **Essays on the doctrinal study of law**. Nova York: Springer, 2011
- AMARAL, Francisco. **Código Civil e interpretação jurídica**. Belo Horizonte, 2014.
- AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. Saraiva, 1986.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas: CSLL, operações de hedge, preço de transferência, planejamento tributário, reorganizações societárias, aspectos contábeis e jurídicos**. São Paulo, Atlas, 2018.
- ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JUNIOR, V. S. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- ARAÚJO, M. C. C. S. **Perspectiva histórica da alfabetização**. Viçosa: Imprensa Universitária, 1996.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo, Malheiros, 2000.
- _____, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo, Malheiros, 2008.
- _____, Geraldo. **Revisão constitucional**. Revista de Informação Legislativa, Brasília, v. 28, n. 110, abr./jun. 1991.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo, Malheiros, 2021.
- AYRES QUEIROZ DA SILVA, N. **Polifonia Revista Internacional Academia Paulista De Direito N. 1 Nova Série 2018 Outono/Inverno 344 Critério Espacial Do Iripj: Universalidade Na Tributação Dos Lucros Auferidos No Exterior Por Coligadas E Controladas Iripj Spatial Criteria: Universality In The Taxation Of External Profits By Associates And Subsidiaries**. [S.L: S.N.]. Disponível em: <<https://apd.org.br/wp-content/uploads/2018/09/Academia-Revista-Polifonia-N1-22092018-pag-344-368.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2024.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BALTAZAR, Rafael Luiz da Silva. **O reconhecimento da receita para fins de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)**. 2023. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2023.
- BARBOSA, Álvaro Antônio do Cabo Notaroberto. **Direito à própria imagem: aspectos fundamentais**. São Paulo, Saraiva, 1989.
- BARROS JUNIOR., Edmilson de Almeida. **Direito Desportivo: O Desporto no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. Trabalho publicado nos Anais do XIX Encontro

Nacional do CONPEDI realizado em Fortaleza - CE nos dias 09, 10, 11 e 12 de Junho de 2010.

BARROS, Alice Monteiro de. **O atleta profissional do futebol em face da "Lei Pelé" (n. 9.615, de 24.03.98) e modificações posteriores.** Revista eletrônica Tribunal Regional do Trabalho da 9ª Região, Curitiba, v. 3, n. 29, p. 7-26, abr. 2014.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional.** São Paulo, Saraiva, 2014.

BELMONTE, Alexandre Agra. **Direito desportivo, Justiça desportiva e principais aspectos jurídico-trabalhistas da relação de trabalho do atleta profissional.** Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 1. Região. Rio de Janeiro, Centro de Estudos de Legislação Fiscal, 1970.

BERTI, Silma Mendes. **Direito à Própria Imagem.** Belo Horizonte, Del Rey, 1993.

BITTAR, Carlos Alberto. **Contratos Civis.** Rio de Janeiro, Forense Universitária, 2006.
_____. Carlos Alberto. **Direito de autor.** Rio de Janeiro, Forense Universitária, 2000.
_____. Carlos Alberto. **Os Direitos da Personalidade.** [s.l.] Saraiva Educação S.A., 2017.

_____. Carlos Alberto. **Responsabilidade civil: teoria & prática.** Rio de Janeiro, Forense Universitária, 1999.

BITTENCOURT JÚNIOR, Rogério Abdala. **A tributação do rendimento da licença do uso da imagem do atleta profissional no plano internacional.** IBET, 2015

BOBBIO, Noberto. **A Era dos Direitos.** 9. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BONAVIDES, Paulo. **A constituição aberta: temas políticos e constitucionais da atualidade, com ênfase no federalismo das regiões.** São Paulo, Malheiros, 2004.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.594.865/RJ, Relator: Luís Felipe Salomão -Quarta Turma. Diário de Justiça Eletrônico 18 jun. 2017.**

Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/860742730/recurso-especial-resp-1594865-rj-2014-0189467-2/inteiro-teor-860742735?ref=serp>>. Acesso em: 18 de abril de 2024

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 de novembro de 2023.

_____. **Enunciado n. 587 da VII Jornada de Direito Civil. Conselho Federal de Justiça.** Disponível em <https://www.cjf.jus.br/enunciados/enunciado/841>: Acesso em: 10 de abril de 2024.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

_____. **Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências.** Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250.htm>. Acesso em: 25 de outubro. 2023.

_____. **Súmula 403. Superior Tribunal de Justiça.** Disponível em:
https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_38_capSumula403.pdf. Acesso em 10 de abril de 2024

_____. **Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 270.730, Relator: Carlos Alberto Menezes Direito - Terceira Turma.** Disponível em:
https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?cod_doc_jurisp=389000>. Acesso em: 20 de abril de 2024.

_____. **Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 521.697, Relator: Cesar Asfor Rocha .** <Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/7173288/inteiro-teor-12903408>>. Acesso em: 18 de abril de 2024.

_____. **Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial 764.735, Relator: Honildo Amaral de Mello Castro - Quarta Turma.** Disponível em:
<https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200501105064&dt_publicacao=22/02/2010> Acesso em: 27 de abril de 2024.

_____. **Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial 948.117, Relatora: Nancy Andrighi - Terceira Turma.** Disponível em:
<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/15661975/inteiro-teor-15661976>. Acesso em: 07 de junho de 2024.

_____. **Supremo Tribunal Federal. Súmula 207. AS GRATIFICAÇÕES HABITUAIS, INCLUSIVE A DE NATAL, CONSIDERAM-SE TACITAMENTE CONVENCIONADAS, INTEGRANDO O SALÁRIO.** Diário da Justiça. Brasília, DF, 13/02/1963. Disponível em
http://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/402/Sumulas_e_enunciados. Acesso em: 20 de maio de 2024

_____. **Receita Federal. Tributação de 2024.** Disponível em:
<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/tabelas/2024>. Acesso em: 20 de maio de 2024.

CARF. **Acórdão nº 2202-005.709.** Recorrente: Marcos Aurélio de Oliveira Lima. Recorrida: Fazenda Nacional. 2019. Disponível em:
<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>.

_____. **Acórdão nº 2301-007.047.** Recorrente: Ricardo Ferreira Berna. Recorrida: Fazenda Nacional. 2020. Disponível em:
<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>.

_____. **Acórdão nº 2301-010.055.** Recorrente: Fabiano Vieira Soares. Recorrida: Fazenda Nacional. 2023. Disponível em:
<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>.

_____. **Acórdão nº 2401-005.938.** Recorrente: Anderson Luis de Souza. Recorrida: Fazenda Nacional. 2019. Disponível em:
<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>.

_____. **Acórdão nº 2401-007.199.** Recorrente: Domingos Nascimento Dos Santos Filho. Recorrida: Fazenda Nacional. 2019. Disponível em:
<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>.

_____. **Acórdão nº 2401-010.923**. Recorrente: Kleber Carvalho Correa. Recorrida: Fazenda Nacional. 2023. Disponível em:
<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>.

_____. **Acórdão nº 2402005.703**. Recorrente: Neymar da Silva Santos Junior. Recorrida: Fazenda Nacional. 2017. Disponível em:
<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>.

_____. **Acórdão nº 2402-010.848**. Recorrente: Cristiano Espindola de Ávalos dos Passos. Recorrida: Fazenda Nacional. 2022. Disponível em:
<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. **Análise da retenção na fonte das contribuições devidas à seguridade social sobre a folha de salários**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Contribuição previdenciária: retenção sobre remuneração relativa à cessão de mão de obra. São Paulo: Dialética, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 276.

_____. **Direito Tributário: linguagem e método**. São Paulo, Noeses, 2012.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. São Paulo, Atlas, 2006.

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. **Exposição de Luís Eduardo Schoueri e Ricardo Mariz de Oliveira em mesa de debates do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT)**. 29 de setembro de 2005, disponível em http://www.ibdt.com.br/2005/integra_29092005.htm. Acesso em: 23 de abril de 2024.

CHAVES, Antônio. **Direito de arena: transmissão, via rádio e tv dos grandes espetáculos esportivos, carnavalescos, etc**. Campinas, Julex, 1988.

CINFUENTES, Santos. **Derechos personalísimos**. Buenos Aires, Astrea, 1995.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial: direito de empresa**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2013.

CORREA, Walter B. **Subsídios para o estudo da história legislativa do Imposto de Renda no Brasil**. In: MARTINS, Ives G. S. (coord.). Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

_____. **Subsídios para o estudo da história legislativa do imposto de renda no Brasil.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) Estudos do imposto de renda (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária LTDA, 1994, p. 250.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código tributário nacional. São Paulo, Saraiva jur, 2017.

COSTA, V. A. DA. **Critério Espacial da Hipótese da Norma Tributária.** Revista de Direito Público da Procuradoria-Geral do Município de Londrina, v. 6, n. 1, p. 171–196, 26 dez. 2017.

CUPIS, Adriano de. **Os Direitos da Personalidade.** 1ª ed. Campinas, São Paulo: Romana Jurídica, 2004.

DA SILVA, Tiago. **Contrato de Trabalho do Atleta Profissional de Futebol.** PUCRJ, 2008.

DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de direito do trabalho.** 10 ed. São Paulo: Ltr, 2011

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.** São Paulo: RT, 1988.

DIAS, Jacqueline Sarmiento. **O direito à imagem.** Belo Horizonte, Del Rey, 2000.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br>>. Acesso em: 10 de novembro de 2023.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil.** São Paulo, Saraiva jur, 2012.

DOTTI, René Ariel. **Proteção da vida privada e liberdade de informação: possibilidades e limites.** São Paulo, Revista dos Tribunais, 1980.

EZABELLA, Felipe Legrazzie. **O direito desportivo e a imagem do atleta.** Dissertação de mestrado apresentada à Universidade de São Paulo. 2005.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002.** São Paulo: Noeses, 2009.

FERRARO, Leonardo. **Direitos Fundamentais e Desporto.** In: MACHADO, Rubens Appobato et al (Coord.). Curso de Direito Desportivo Sistemico – Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado.** Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 1993.

GOMES, Christianne Luce; ISAYAMA, Hélder Ferreira (orgs). 2015. **O Direito Social ao Lazer no Brasil.** Campinas, SP: Autores Associados.

GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

GONZÁLEZ, Manuel Gitrama. **Nueva Enciclopedia Jurídica**. Barcelona. Editorial Francisco Seix, 1962

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas**. Ir Publicações LTDA, 2016.

JESUS, Isabela Bonfá de. **Manual de direito e processo tributário**. 5. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

JOHANNIS ALTHUSII. U. J. D. **Jurisprudentiae Romanae Methodice Digestae Libri Duo** - Viewer | MDZ. Disponível em: <<https://www.digitale-sammlungen.de/en/view/bsb11100466?page=14>>. Acesso em: 10 de março de 2024.

KELSEN, Hans. **Problemas capitales de la teoría jurídica del estado: desarrollados con base en la doctrina de la Proposición Jurídica**. México: Porrúa, 1987
_____. **Teoria pura do direito**. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009

KOHLER. Joseph. **A própria imagem no direito**. 1972

KRIEGER. Marcilio. **Lei Pelé e legislação desportiva brasileira anotadas**. Rio de Janeiro, Forense, Gryphus, 1999.

LEMKE, Gisele. **Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo, Dialética, 1998.

LEMONS, F. **Análise Do Patrimônio E Da Renda No Âmbito Da Legislação Comercial E Da Contabilidade Ante O Direito Civil Brasileiro**. Centro Universitário 7 De Setembro: [s.n.].

LEONETTI, Carlos Araújo. **O Imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri [SP], Manole, 2003.

LIMA, Cleyber Correia. **Desafios e estratégias para tributação da renda de desportistas** - 2019. 103 f. Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

LYRA FILHO, João. **Introdução ao direito desportivo**. Rio de Janeiro: Pongetti, 1952.
MEIRIM, José Manuel. **A federação desportiva como sujeito público do sistema desportivo**. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional – Volume I**. São Paulo: Jurídico Atlas, 2014.
MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARCONDES, Rafael Marchetti. **A tributação da contraprestação paga pelo uso da imagem de artistas e desportistas**. 2015. 383 f. Dissertação (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

_____. **Análise do caso Neymar: exploração da imagem por pessoa jurídica e a tributação de rendimentos decorrentes da transferência do atleta**.

Revista de Direito Tributário Contemporâneo, v. 7, p. 95-112, jul./ago. 2017

_____. **A Tributação do Direito de Imagem no Esporte: Análise de Casos Prático**. 2018. São Paulo, Quartier Latin.

MARTINS. Sérgio Pinto. **Direito do Trabalho**. São Paulo, Saraiva jur, 2016.

MARTINS-COSTA. JUDITH. **Os Direitos Fundamentais e a opção culturalista do Novo Código Civil**. In: SARLET, Ingo. (Org.). **Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo, Malheiros, 2014.

MELO FILHO, Álvaro. **Novo Regime Jurídico do Desporto: Comentários a Lei 9.615 e suas alterações**. Brasília Jurídica, 2001

_____. **O desporto na ordem jurídico-constitucional brasileira**. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

_____. **O Novo Ordenamento Jurídico-Desportivo**. Ed. ABC Fortaleza, Fortaleza, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2012.

MORAES, Walter. **Direito à própria imagem I**. Revista dos Tribunais. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 61, n. 443, setembro de 1972, p. 64, et seq.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza: o Imposto e o Conceito Constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.

MOTA PINTO, Carlos Alberto da. **Teoria Geral do Direito Civil**. 3.ed. Coimbra: Coimbra, 1993

MOTA PINTO, Paulo. **Direito ao Livre Desenvolvimento da Personalidade**, Portugal-Brasil Ano 2000, Studia Iuridica 40, Universidade de Coimbra, 1999

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2009.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **80 anos de imposto de renda no Brasil**. , Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2003.

_____. **História do imposto de renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2014.

NORONHA. Edgar Magalhães. **Direito Penal Volume 1**. Brasília: Saraiva, 1997.

OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de. **Tributação Incidente sobre o Direito de Imagem do Atleta**. Revista Direito Tributário Atual nº 53. ano 41. p. 61-80. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023.

OLIVEIRA, Daniela Ferreira de. **Trabalho e cultura em agências de publicidade do Brasil: novas perspectivas**. Disponível em: <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/27/27154/tde-19012015-163938/pt-br.php>>. Acesso em: 20 de março de 2024.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 74

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2009.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda e sua aplicação no imposto de renda de pessoas jurídicas**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. doi:10.11606/D.2.2009.tde-18112011-145517. Acesso em: 18 de maio de 2024.

_____. **O princípio da realização da renda e sua aplicação no imposto de renda de pessoas jurídicas**. São Paulo, Quartier Latin, 2012.

PRIETO, Cazorla Maria Luis. **Derecho del deporte**. Madrid: Tecnos, 1992.

QUARESMA, Leonardo Galba Muylaert de Azevedo. **O desporto como direito fundamental à luz do ordenamento jurídico brasileiro**. Disponível em: http://repositorio.uniceub.br/bitstream/123456789/570/3/20726801_Leonardo%20Quaresma.pdf. Acesso em: 03 de maio de 2024

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Imposto de renda – Pessoa física**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). Curso de Direito Tributário. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SARLET, INGO, WOLFGANG. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo, Saraiva jur, 2022.

SCHOUERI, Luis Eduardo e MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da tributação direta da renda**. São Paulo: IBDT. Disponível em: <http://ibdt.org.br/biblioteca/wp->

content/uploads/2020/04/mioloManualTributacaoDiretaRenda_001-148.pdf. Acesso em: 18 de maio de 2024.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo : Cortez, 2013

SHAM, Regina. **O direito moral de autor e o fundamento do direito à intimidade**. In: BITTAR, Eduardo C. B.; CHINELATO, Silmara Juny. Estudos de direito de autor, direito da personalidade, direito do consumidor e danos morais. São Paulo: Forense Universitária, 2002.

SILVA, De Plácido. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro, Forense, 2000.

SILVA, Guilherme Pedrozo. **Direito do trabalho: teoria e prática**. São Paulo, Rideel, 2018.

SOARES, Jorge Miguel Acosta. **Direito de imagem e direito de arena no contrato de trabalho do atleta profissional**. 2007. 169 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007

SOUZA, Carlos Affonso Pereira de, and Patrícia Regina Pinheiro SAMPAIO. **"O princípio da razoabilidade e o princípio da proporcionalidade: uma abordagem constitucional."** Revista Forense, 2008.

VALADÃO, Marco Aurélio; MEIRA, Liziane Angelotti; BORGES, Antônio de Moura; (Coordenadores). **Direito Tributário Constitucional: temas atuais relevantes**. São Paulo: Almedina, 2015.

GLOBO. **Venda de Neymar para Barcelona a mais cara do futebol brasileiro**. 6 mar. 2013. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/esportes/copa-das-confederacoes/venda-de-neymar-para-barcelona-a-mais-cara-do-futebol-brasileiro-8579484>>. Acesso em: 10 jun. 2024

WIGGERS, Luis Roberto. **O contrato de trabalho do atleta profissional de futebol**. (2012). Disponível em: [www.revistadireito.unidavi.edu.br/wp-content/uploads/2012/06/Artigo_Luis_Roberto.pdf]. Acesso em: 03 de maio de 2024.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. **Tributação das pessoas jurídicas tendo por objeto direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, artistas, jornalistas, apresentadores de rádio e TV, bem como a cessão de direito de uso de imagem, nome, marca e som de voz**. Parecer. In: ANAN Jr, Pedro, PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas jurídicas: Aspectos Legais, Econômicos e Tributários. São Paulo: MP Editora, 2008.

APÊNDICE A - ENTREVISTA COM A CONSELHEIRA ANA CLÁUDIA BORGES

Data: 15 de março de 2024.

Local: Entrevista realizada através da plataforma Google Meet.

Pergunta: “Uma das primeiras coisas assim que, que surge para mim com relação ao tema é a questão da indisponibilidade do direito da imagem, né? Se ele realmente poderia, a gente sabe que hoje em dia ele pode ter um aspecto econômico, mas como que, você vê essa cessão do direito da imagem para uma pessoa jurídica, em aspecto geral mesmo?”

Resposta: "É, assim, pela doutrina cível, né? A gente pega, não sei se você pegou livros de direito civil para estudar sobre o direito de imagem e os de constitucional, né? Eu gosto muito de começar a pegar o direito de imagem no direito civil, no direito constitucional, o que eles estão falando e tem um julgado do STJ, que é o Resp 74, não sei, você qual é esse? Eu acho que ele é muito importante, além dele ser um julgado antigo, que mostra que ele não seria uma novidade para a disponibilidade do direito de imagem, ele fala bem né? Que tem uma parte do direito de imagem que tem o aspecto econômico. Então se ele tem um aspecto econômico, eu tenho um valor que posso tirar dele, então se eu posso tirar, por que não poderia receber por ele? Aí nesse caso do STJ, era a questão de um filme, não sei se você já pegou todo o julgado para ver, mas lá era o filme do Pelé, que eles estavam decidindo. Então, o Pelé e a Globo, eles fizeram um filme e no filme mostra a imagem do Garrincha, aí a família do Garrincha, o Garrincha já tinha falecido, aí as herdeiras entraram na justiça e falaram assim 'bom, se a Globo e o Pelé receberam valores por conta do filme, por conta da transmissão da imagem e a imagem do meu pai também é transmitida, faz parte da história, é contada a história, a gente também tem o direito da imagem de meu pai'. Primeiro que não era ele, eram as herdeiras, então já mostra que tinha uma transmissão do direito de imagem para elas estarem recebendo. E aí o relator fala bem isso, olha, se de fato a Globo utilizou a imagem, se o Pelé utilizou a imagem e houve um ganho por isso, se eu não permito que o Garrincha receba, eu vou ter um enriquecimento ilícito por causa deles. Então, eu permito que haja essa cessão. Então no caso assim, o filme já tinha acontecido, mas se fosse antes do filme, qual que era o correto? Que o Garrincha tivesse cedido os direitos de imagem dele para a Globo, para o Pelé, para a produtora que fosse, para que eles transmitissem aquilo e ganhassem o dinheiro e ele também ganharia o

dinheiro com aquela disponibilidade do direito de imagem, né? Pelo fato de ser uma pessoa jurídica, que aí que entra o problema, né? Aí constitui uma pessoa jurídica, e aí, qual que é o problema, né? Eu posso ou não posso constituir uma pessoa jurídica? Lá na Lei Pelé, eles falam expressamente que podem. Na Lei Pelé está dizendo que pode sim constituir, pode ter uma pessoa jurídica, uma sociedade que está cuidando disso. Se não tivesse a Lei Pelé, eu acho que a gente discutiria, no meu entender, de uma forma até meio subjetiva, o que não seria bom. Porque eu ia falar assim, é, o Neymar, ele provavelmente não consegue administrar a imagem dele, ele deve ter vários contratos ao mesmo tempo, de patrocínio, disso, daquilo, até o Instagram dele, eu acho que ele não deve administrar sozinho ali, aquele Instagram todo, então ali ele mostra que não consegue. E se fosse um jogador um pouco menos famoso? Aí começa a entrar em um aspecto meio 'ah, olha, esse jogador aqui não é tão famoso, então, eu acho que ele sozinho carrega a imagem dele, ele precisaria de uma empresa para estar administrando'. E eu acho que não é este o intuito né? Que a gente separe aquele que está mais famosinho, esse aqui está médio famosinho, esse aqui, então a Lei Pelé fala, olha, pode, e do lado da Lei Pelé, a gente tem o artigo 129 da Lei 11.196. E, quando ela foi julgada lá na ADC 66, a Ministra Cármen Lúcia, ela fala muito, assim, da liberdade de contratar das pessoas, as pessoas têm o direito de escolher a forma de contratação, a forma de operação, de que forma que eu vou estar dentro do mercado de trabalho, de negócios, de empresa, utilizando os meus serviços. Toda vez que eu tenha uma forma ilícita vedada, ela diz, o artigo 129 me permite que eu tenha uma pessoa jurídica operando, seja para que for, como serviço dito personalíssimo, como direito de imagem, para o que seja. Então, ela traz muitos fundamentos que são bom fundamento para permitir o uso da pessoa jurídica".

Pergunta: "Com relação a esse julgamento, que foi da ordem da Ministra Cármen Lúcia, eu tinha sacado com relação a essa discussão de que o rol do artigo 129 da lei de 2005 seria taxativo ou meramente exemplificativo, até pelo uso do termo 'inclusive', se aquilo ali esgotaria realmente, ou se seria só uma forma de exemplificar, e aí surge realmente essa discussão de que os atletas estariam incluídos neste rol? Sim, e, pelo artigo dá para perceber então que a sua interpretação é mais ampla para poder entender que aquilo ali é realmente exemplificativo, é só uma forma de menção, aí queria que você elaborasse mais as ideias".

Resposta: Aí assim, um ponto que eu acho muito importante, é que, às vezes, as pessoas falam assim 'lá no 129, a gente está falando de prestação de serviço intelectual', aí fala assim 'futebol

não é intelectual, não é artístico', tem muita gente que usa esse argumento, mas aí o futebol agora virou intelectual, aí a questão, o ponto, é que eu não estou se jogar futebol é uma atividade intelectual, estou falando da cessão do direito de imagem, e essa cessão do direito de imagem, ela sim estaria dentro de um aspecto cultural, de artístico, então não seria a parte do intelectual em relação ao futebol, e sim, em relação ao direito de imagem em si. É, tem um, você conhece o IBDT, onde tem as mesas de debate? É, teve uma mesa de debate, que ela foi em 2019, antes da pandemia, é que com a pandemia o direito de imagem cresceu muito né? Nosso uso de direito de imagem, o Instagram, o youtube, os influencers com a imagem cresceram muito com a pandemia né? E lá nessa mesa de debate tinha o professor Maris, com alguns outros professores, e eles colocam bem essa questão do futebol não ser uma atividade intelectual, e sim a cessão do direito de imagem, se você jogar no google, você consegue encontrar a transcrição que teve desse, eu não vou ter, eu acho que não tenho, mas acho que se você jogar no google, você consegue a transcrição, que é uma mesa de debate em 2019, que eles estão ali tratando do 129, que realmente não seria um rol taxativo, porque eles falam 'inclusive', e falam por conta do futebol que a questão não é o futebol ser intelectual, e sim a cessão do direito de imagem e consegue fundamentar. E tem outro ponto assim que eu acho bem interessante, ele acaba fugindo um pouco quando a gente começa a falar de planejamento tributário, né? Aqui é um planejamento tributário, ok e o foco do seu trabalho é o planejamento tributário. Tem um livro do professor Sérgio André, ou até mais de um livro do professor Sérgio André que ele fala assim 'Quando a gente está discutindo o planejamento tributário, não é certo eu estar falando se eu tenho um direito a economista ou se eu tenho um dever constitucional de pagar um tributo'. Ele fala assim 'Isso são dois pontos que a gente tem que deixar assentados que são duas bases do nosso sistema, eu tenho o dever constitucional de pagar tributo e eu tenho um direito lícito de pagar o menor tributo validamente possível'. O que eu tenho que discutir é se eu estou usando uma forma simulada dizendo que é outra forma. Então, se o fisco vem e faz uma autuação e diz 'Olha, você não pode usar uma pessoa jurídica aqui, porque com pessoa jurídica você paga menos'. A resposta é 'Eu posso pagar menos, o ordenamento me permite de uma forma legal, válida e lícita que eu tenha dois caminhos, sendo por meio de uma pessoa jurídica, sendo por meio de uma pessoa física, são duas formas de planejamento tributário lícitas'. Então se eu tenho uma PJ e eu pago menos e o próprio ordenamento me permite que eu tenha essa pessoa jurídica, então eu estou escolhendo dentro de uma ideia de planejamento tributário o menor tributo validamente possível. E eu não estou mascarando aqui uma relação, se estiver mascarando, aí

tudo bem, está errado. Mas se eu não estou mascarando, fingindo que é uma coisa e na verdade é outra, se eu estou fingindo que é uma empresa que opera outro tipo de atividade, não o meu direito de imagem, aí tudo bem, eu estaria errado. Mas se é , tem dentro da atividade da empresa, a cessão do direito de imagem, se eu tenho um contrato com ela cedendo meu direito de imagem, está tudo bem. Ainda que eu tenha, que eu seja sócio, não tem problema nenhum que eu seja sócio".

Pergunta: "Com relação a isso, no julgamento de Alexandre Pato que é um caso bem singular, tem falado justamente sobre essa confusão, dele não ter sido reconhecida a legalidade da cessão do direito de imagem pela pessoa jurídica, justamente porque há uma confusão entre o próprio contrato dele com o clube e o contrato de direito de cessão de direito de imagem, né? E aí, me surgiu o questionamento de qual seria, em que momento esses dois contratos, eles podem se confundir? Lembro que no Acórdão tem uma previsão comentando que eles tinham exatamente a mesma data de validade, os prazos dos contratos eram exatamente os mesmos, e que aquela exploração de imagem decorria exclusivamente dos serviços que ele prestava ao clube, então, seria realmente uma verba de natureza salarial, então teria que ser demandada pela pessoa jurídica. Então, como você vê essa confusão que pode haver do contrato de trabalho e do contrato de cessão de direito de imagem?"

Resposta: É, eu não sei no caso do Pato com relação aos valores, então assim, o fato de serem na mesma data, eu acho que não tem problema nenhum, tendo dois contratos na mesma data, os dois com o clube, não tem problema, um eu vou receber meu salário CLT e no outro o meu direito de imagem, não tem problema. Em alguns casos, foi constatado que havia um abuso muito grande, tipo, o cara recebia um milhão à título de direito de imagem e um salário-mínimo para jogar futebol. Um salário-mínimo não é seu salário de jogador de futebol, então, realmente aqui, parece que eu tenho uma situação que está mascarando o outro, e aí, o fisco acaba desconstituindo essa relação e colocando toda como direito de imagem. Hoje, a lei fala né, nos 40%, que a gente pode ceder do direito de imagem, então, assim, daqui para frente, quando chegou nos 40%, ficou mais fácil aquela definição, antes existia uma coisa que poderia vir a ser um abuso, de eu estar com um milhão ali e um salário-mínimo aqui. Então eu não lembro se o caso do Pato, eu cheguei a ver o caso do Pato, mas não lembro se o dele foi um caso que tinha esses valores assim tão destoantes um do outro, mas pode ter sido deste caso até para se caracterizar".

Pergunta: "É, inclusive, eu acho que o caso dele foi antes da determinação do parágrafo único do artigo 87. Então, é porque essa questão da data me marcou, porque eu me questionei isso também, tipo, o que tem haver uma coisa com a outra? Necessariedade da data serem iguais e de os dois contratos, não necessariamente quer dizer que a natureza deles são o mesmo, né?"

Resposta: "É, não quer dizer. O fisco usa muito essa questão da data, às vezes, para dizer que, na verdade, eu estou mascarando uma outra situação, mas, é, na minha visão está errado porque a gente tem o direito lícito de ter dois contratos, um de direito de imagem e um do jogador de futebol, CLT, ganhando o salário dele, que a própria Lei Pelé fala, eu vou ter o meu salário e o meu contrato de direito de imagem e está tudo bem.

Pergunta: "E, o que você vê que sejam os aspectos mais comuns que o fisco usa para poder determinar de que esses rendimentos não poderiam ser feitos por meio da pessoa jurídica?"

Resposta: "É, eles falam do direito de imagem que seria um direito personalíssimo e seria intransmissível, né? Eu acho que é um argumento bem superado, essa questão de não ser transmissível o direito de imagem, mas eles continuam essa questão do direito de imagem ser personalíssimo e aí seria intransmissível. Aí tem outros que ficam com fundamento melhor, que seria isso, a data, os dois estão na mesma data, mas um tem um valor muito maior que o outro, eu acho que tem como descaracterizar aí, que na verdade eu estava mascarando uma situação, querendo colocar tudo em nome de uma pessoa jurídica, aí eu acho que é um fundamento bem utilizável, né? No caso do Neymar, eu lembro que eles também falaram, mas eu acho que esse argumento não foi, não vingou, que a PJ estaria no nome da mãe ou do pai dele, então tinha um problema com isso, né?"

Pergunta: "Essa era uma das perguntas, justamente essa questão da necessidade de que o atleta figurasse no quadro societário, e fosse ativo, ouve até essa discussão, de que ele fosse ativo dentro da empresa, que não fosse só uma figura passiva aqui que está compondo lá o contrato."

Resposta: "É, eu acho até que isso é um aspecto subjetivo assim, porque a lei não está falando que o jogador esteja lá, na pessoa jurídica, nem que ele não possa estar lá, né? A lei não está dizendo, está falando que eu posso transmitir meu direito de imagem para uma pessoa jurídica

e fazer uso econômico da imagem. Então, a princípio não seria, mas eu acho que aí o fisco tem uma possibilidade de demonstrar algum tipo de abuso neste tipo de relação. Mas aí caberia ao fisco fazer essa demonstração que realmente teve um abuso ou simulação."

Pergunta: "Você acha que com essa inserção do parágrafo, com essa limitação de 40% dos valores, esse tema, vamos dizer, meio que cai por terra, levando em consideração de que um dos argumentos mais importantes seria a discrepância dos valores, ou que o tema ainda vai continuar sendo debatido por outros aspectos?"

Resposta: "Então, é, a princípio, se eu não soubesse da realidade do Brasil, eu ia te dizer que para mim ia cair por terra, porque ficou bem decidido ali, né? E eu soube que de uns dois anos para cá, aumentou muito as autuações de jogadores de futebol, Brasil afora. Então, vai até na contramão, né, porque parece que a lei chega e fala, olha, eu quero até esclarecer, melhorar, falar, tem um limite aqui de 40%, a princípio eu acharia, pô, então, agora resolveu o problema dos jogadores, não vai ter mais autuação para todo mundo, ok. E as autuações aumentaram."

Pergunta: "Entendi, não quer dizer muita coisa, e esse é, com relação a essa, um outro questionamento meu, sobre essa mudança, é constante de entendimentos, né, foi como a época, os entendimentos são a favor, depois são contra, eu sei que essas decisões são mais baseadas num lobby do que realmente nessa discussão de direito mesmo, que poderia até pelo fato, da sensação da limitação, os 40% e esse debate ainda continuar existindo, seria um interesse em manter a pauta ou realmente há um argumento com argumentação jurídica ali dentro?"

Resposta: "Eu acho que é realmente uma argumentação jurídica, sim. Pelo que eu acompanho do CARF, até o CARF, eu já peguei a maioria das decisões ali que teve direito de imagem de atleta. Algumas eu li inteira, outras não. E, por exemplo, na minha turma, quando chegou um caso para julgar, eu tinha estudado muito tempo, eu já tinha escrito, já tinha estudado, já tinha algum. E aí eu conversei com a minha turma, eu era relatora, conversei, expliquei, e contei de toda a legislação, toda a evolução da legislação. E lá o jogador ganhou por maioria, foi nem por empate, né? Então houve uma argumentação jurídica no caso que fez com que vissem que estava tudo ok ali com o jogador. Aí, lógico que nos últimos anos a gente teve essa mudança de voto de qualidade. Voltou, foi, voltou para o contribuinte. E aí teve uma indecisão, eu acho que na jurisprudência no CARF muito grande com relação a isso, mas eu não acho que tem sido

um apelo político nem de lobby, eu acho que é muito mais uma questão da argumentação jurídica mesmo".

Pergunta: "Uma das últimas coisas que eu tinha que perguntar era justamente com relação ao caso de agora que você foi relatora no ano de 2022, como foi que funcionou mesmo por trás, essa decisão que você comentou que já tinha estudado muito sobre o assunto, que já era uma coisa que você tinha familiaridade com isso. Então, quando chegou às suas mãos, você já viu na prática que o que você tinha na teoria e só juntou as duas coisas ou realmente teve que ter um trabalho de maior análise daquele caso em específico para poder avaliar?"

Resposta: "Então, esse caso aí, ele tem uma particularidade, que salvo engano, eu recebi o processo na época da pandemia, ou logo após, e a gente teve uma época que não podia pautar os processos por causa do limite de valor, né? O CARF estava, assim que voltou da pandemia, assim, quando a gente começou no virtual ali em junho de 2020, a gente tinha um limite que só podia pautar valor baixo, aí foi passando 2020, 2021, foi aumentando aos poucos e presencial demorou a voltar para ter todos os casos. Então, eu fiquei muito tempo com esse processo comigo, porque eu não podia pautar ele. Então, eu analisei muitas vezes, então, não foi uma coisa tão simples, né? Quando ele chegou, eu olhei e falei, ok, eu analisei bastante, a documentação dele ficou boa, assim, teve um trabalho legal por conta do recurso, o recurso ficou bom, a autuação estava boa. Então eu analisei muito e durante muito tempo, eu fiquei com ele sem poder faltar por causa desse limite que a gente tinha nos valores e fui analisando e na época eu continuava estudando. Então acho que cada vez que a gente estuda alguma coisa a gente sempre fala, olha achei um argumento novo. Olha, juridicamente parece que tem mais uma situação aqui. Então minha fundamentação com ele foi crescendo e quando chegou lá na turma eu trouxe meu voto e eu expliquei para a turma o entendimento. Falei da legislação, tudo que eu já tinha estudado e aí o pessoal, os julgadores tiveram essa tensão em olhar e verificar que realmente a legislação era favorável para o atleta."

Pergunta: "É, eu acho que essa é a última coisa que eu ia perguntar, foi uma coisa que você já comentou um pouco antes que é esse limbo entre você estar permitido a ser tributado da menor forma possível, né? Então, você comentou no artigo sobre o princípio da legalidade de tributação, você está permitido fazer isso. Você acha que esse princípio, ele é determinante

dentro desse tema, justamente para poder dizer que além das questões legais, principiologicamente, os atletas também estão protegidos de tentar a melhor forma de tributação possível?"

Resposta: "Sim. Eu acho que sim. Para mim, isso é um ponto que, até como o professor Sérgio André diz, é um fundamento que a gente não pode tirar em nenhum caso. Todo mundo tem uma proteção de pagar licitamente o menor tributo. Desde que eu esteja fazendo uma ilicitude, mascarando uma situação, simulando, uma invasão de dinheiro para o exterior, seja como for. Eu tenho sim uma proteção de poder pagar o menor tributo que seja lícito."

Fim da entrevista.