

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

ANDRÉ CALVI OLIVIER MOREIRA

DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM DE ATLETAS  
PROFISSIONAIS NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

São Paulo

2021

ANDRÉ CALVI OLIVIER MOREIRA

Trabalho de Graduação Interdisciplinar  
apresentado como requisito para obtenção do  
título de Bacharel no Curso de Direito da  
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

ORIENTADOR: PROF. DR. RANGEL PERUCCI FIORIN

São Paulo

2021

ANDRÉ CALVI OLIVIER MOREIRA

DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM DE ATLETAS  
PROFISSIONAIS NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

Trabalho de Graduação Interdisciplinar  
apresentado como requisito para obtenção do  
título de Bacharel no Curso de Direito da  
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

---

PROF. DR. EDMUNDO EMERSON MEDEIROS:

---

PROF.<sup>a</sup> DRA. NEIVA BAYLON

---

PROF. DR. RANGEL PERUCCI FIORIN

## DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho a deus, agradecendo por ter me acompanhado de maneira sublime durante toda essa trajetória.

André Calvi Olivier Moreira

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, por ter me possibilitado trilhar o caminho de conhecimento;

Ao meu pai, por proporcionar a minha qualificação profissional, de maneira a quase abdicar de sua vida para permitir a minha formação acadêmica. Jamais esquecerei tudo que fez por mim, meu pai amado;

Agradeço, também, a minha maior fonte de inspiração, minha querida e linda mãe, exemplo de resiliência e sabedoria, nossa história está apenas começando.

“Ainda que eu andasse pelo vale da sombra da morte, não temeria mal algum, porque tu estás comigo; a tua vara e o teu cajado me consolam.”

Salmos. Capítulo 23, versículo 04.

## **RESUMO**

O presente estudo tem por escopo o estudo da Tributação do Direito de imagem na legislação brasileira. Dessa forma, passamos brevemente a discorrer sobre a evolução histórica do entendimento legislativo do direito de imagem, trazendo diferentes doutrinas e exegeses na tentativa de demonstrar o desencadeamento histórico dos contornos da Imagem como direito personalíssimo que é, para depois avançarmos sobre o regime de tributação aplicável a temática. Sendo assim, o trabalho apresenta capitulação específica sobre o enquadramento tributário do IR aplicável aos rendimentos advindos da exploração do Direito de Imagem, de maneira e elucidar os regramentos específicos aplicáveis as Pessoas Físicas e Jurídicas, mormente a disparidade entre as alíquotas. A problemática do trabalho reside na atuação do contribuinte visando a economia tributária, por intermédio do licenciamento da exploração do Direito de Imagem para terceira pessoa através de uma contratação específica, via contrato de licenciamento. Portanto passamos a entender a estudar o posicionamento adotado pelo CARF sobre a possibilidade da cessão da exploração desse direito personalíssimo, assim como estudo das normas aplicáveis aos casos concretos, o fenômeno da retroatividade de normas interpretativas e ferramentas de planejamento tributário.

**PALAVRAS CHAVE:** Direito. Imagem. Tributação. Exploração. Atleta. Profissional. Legislação.

## **ABSTRACT**

The scope of this study is the study of the Taxation of Image Rights in Brazilian legislation. Thus, we will briefly discuss the historical evolution of the legislative understanding of image law, bringing different doctrines and exegesis in an attempt to demonstrate the historical triggering of the contours of the Image as a very personal right that it is, and then move on to the applicable taxation regime the theme. Thus, the work presents a specific chapter on the tax framework of the IR applicable to income arising from the exploitation of the Image Right, in order to elucidate the specific rules applicable to Individuals and Legal Entities, especially the disparity between the rates. The problem with the work lies in the performance of the taxpayer aiming at tax savings, through the licensing of the exploitation of the Image Right for a third person through a specific contract, via a licensing contract. Therefore, we come to understand and study the position adopted by CARF on the possibility of granting the exploitation of this very personal right, as well as studying the rules applicable to specific cases, the phenomenon of retroactivity of interpretative rules and tax planning tools.

**KEYWORDS:** Right. Image. Taxation. Exploration. Athlete. Professional. Legislation.



## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>09</b>
<b>1 DA CONCEITUAÇÃO GERAL DE DIREITO DE IMAGEM.....</b>	<b>11</b>
<b>2 NATUREZA JURÍDICA DO DIREITO DA IMAGEM.....</b>	<b>13</b>
<b>3 DA RECEITA GERADA PELA EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM.....</b>	<b>15</b>
<b>4 DA TRIBUTAÇÃO DO IR SOBRE O ACRÉSCIMO PATRIMONIAL GERADO PELA EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM.....</b>	<b>17</b>
<b>5 DA POSSIBILIDADE DA CESSÃO DA EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM DE ATLETA PROFISSIONAL.....</b>	<b>31</b>
<b>6 DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO SOBRE A EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM NA PESSOA FÍSICA DO ATLETA.....</b>	<b>38</b>
<b>7 DA TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM DE ATLETA NA PESSOA JURÍDICA – REGIMES APLICÁVEIS.....</b>	<b>42</b>
<b>8 DA CARGA TRIBUTÁRIA DO IRPJ X IRPF.....</b>	<b>48</b>
<b>9 DA POSSIBILIDADE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE DA PESSOA JURÍDICA SEM LEI AUTORIZADA.....</b>	<b>52</b>
<b>10 DA NATUREZA COMERCIAL DO DIREITO DE IMAGEM COMO DIREITO PERSONALÍSSIMO.....</b>	<b>59</b>
<b>11 LEI Nº 11.196/2005 – LEI DO BEM E SUA NATUREZA COMO NORMA INTERPRETATIVA.....</b>	<b>69</b>
<b>12 LEI Nº 13.874/2019 – A DECLARAÇÃO DE DIREITOS DE LIBERDADE ECONÔMICA.....</b>	<b>74</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>79</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>82</b>

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como escopo o estudo da natureza do Direito de Imagem, sobre óptica Jurídica, Comercial e Tributária. Dessa forma a atividade de verificação reside na mensuração dos efeitos tributários na exploração comercial do Direito de Imagem de atletas profissionais no Território Brasileiro.

Para isso, necessário formular um recorte para demonstrar a proporção pertencente ao Direito de Imagem nos salários de uma atleta, como se dá a exploração da imagem, a possibilidade de cessão para exploração do Direito Personalíssimo por Pessoas Jurídicas (PJ) e as vantagens tributárias de tal cessão.

Parte integrante desse trabalho de verificação é a demonstração de como empresas que são Tributadas pelo Lucro presumido são utilizadas com fins de planejamento tributário, por terem carga substancialmente menor do que a tributação direta pela pessoa física.

Assim, será possível distinguir com métodos científicos o que são ferramentas válidas de elisão fiscal, e quais esbarram na ilegalidade, desaguando, mormente, em autuações fiscais para a cobrança pelo acréscimo de renda diretamente da pessoa física do atleta.

O trabalho, por rigor técnico, identificará quais as teses adotadas pelas Autoridades Tributantes para pleitear a desconsideração da Personalidade Jurídica da empresa que tem como atividade a exploração isolada da imagem de atletas profissionais, de maneira a localizar atos que extravasam a mera fiscalização e, mesmo sem qualquer espectro de materialidade, para, com isso, maximizar a arrecadação.

De outro giro, será demonstrado, como comprovação de tese que, uma vez não materializada hipóteses de Fraude ou Dolo na exploração da Imagem do atleta, como razão de ser para Desconsideração da Personalidade Jurídica, assim como confusão patrimonial ou desvio de finalidade, não há razão para aplicação do instituto, de maneira a respeitar atividade econômica lícita a regular, mesmo que tenha escopo, também, de planejamento tributário para redução da Carga Tributárias de atletas profissionais, pleiteado por atividade cognitiva de verificação de legalidade, assim, é natural que atletas de alto rendimento possam contar com profissionais de alto relevo e conhecimento, de maneira a prestar um serviço integrado, de planejamento, de mitigação da carga tributária.

Será objeto do presente estudo, também, a aplicação da lei no tempo e o fenômeno da retroatividade de leis interpretativas, tendo em vista que, serão estudados casos práticos que apresentem controvérsia sobre o assunto.

## 1. DA CONCEITUAÇÃO GERAL DE DIREITO DE IMAGEM

Denomina-se Direito de Imagem o direito personalíssimo e irrenunciável sobre imagem do sujeito de Direito, em suas múltiplas acepções. Como direito de sensível importância, por representar a exteriorização única do indivíduo, o Direito a imagem recebe proteção que é advinda não só da seara civil, mas, principalmente, de ordem constitucional. Dessa forma os Direitos de Personalidade, entre eles, o direito de imagem, representa uma garantia de importante relevo e que, a pouco tempo, não recebia a proteção adequado, sendo incorporado na Carta Constitucional dos Estados de maneira tardia, mormente depois da promulgação da Declaração dos Direitos do Homem<sup>1</sup>, de 1948, na França.

A natureza jurídica do Direito de Personalidade, tem acepção ampla, acepção essa que ganha múltiplos contornos, quando o enfoque do estudo é identificar a natureza do Direito de Personalidade na ordem jurídica interna, sendo que alguns Autores, entre eles o consagrado Professor Pontes de Miranda que, com seu brilhantismo acadêmico, entende que o Direito de Personalidade, de per si, não é propriamente um Direito, mas, sim, a razão de ser dos outros direitos, que merecem tratamento jurídico, ou seja, ganhando respaldo do ordenamento justamente em razão da Personalidade do Sujeito de Direito, que se não há tivesse, não receberia qualquer disciplina ou regramento específico.

Nessa mesma toada, erigindo a importância do Direito de Personalidade, Maria Helena Diniz ressalta que “é o primeiro bem da pessoa, que lhe pertence como primeira utilidade, para que ela possa ser o que é, para sobreviver a de adaptar às condições do ambiente em que se encontra, servindo-lhe de critério para aferir, adquirir e ordenar outros bens”<sup>2</sup>

Dessa forma, é possível afirmar que o Direito de Personalidade, serve como “porta de entrada” para o ordenamento jurídico, como substrato, como razão de ser de outros direitos secundários, não pela importância, pela ordem de reconhecimento.

Porém, apesar dessa generalidade integrante dos Direitos de Personalidade, que em razão de uma sociedade amplamente híbrida, multiplicam-se e modificam-se frequentemente, para fins do presente estudo necessário identificar, no ordenamento jurídico interno, onde estão localizados esses Direitos e quais merecem proteção e resguardo constitucional.

---

<sup>1</sup> Assembleia Geral da ONU. (1948). "**Declaração Universal dos Direitos Humanos**" (217 [III] A). Paris;

<sup>2</sup> DINIZ, M. H. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 22. ed. Saraiva rev. e atual. São Paulo: 2005, p. 21;

Assim os Direitos de Personalidade são aqueles diretamente relacionados à dignidade da pessoa humana, previstos no Art. 1º, III, CRFB/88<sup>3</sup>.

Porém, quais são esses Direitos de Personalidade? Orlando Gomes<sup>4</sup>, faz uma cisão para classificação adequada desses direitos, para o autor os Direitos de Personalidade subdividem-se em: a) Direitos à integridade Física e b) Direitos à integridade Moral. Sendo que, o primeiro Grupo, o da integridade física, é formado pelo Direito à vida e pelo Direito do próprio corpo do sujeito de direito (seja inteiro ou em partes). Já o segundo, da integridade moral, é constituído por uma gama maior de Direitos, como o Direito à honra, o direito à liberdade, direito o nome, direitos do autor e o direito de imagem, tema do nosso estudo.

Já na exegese de Carlos Alberto Bittar<sup>5</sup>, os direitos de personalidade subdividem-se em 03 categorias, quais sejam: a) os direitos físicos, os quais se integram os direitos sobre o corpo da pessoa, membros e à imagem, b) os direitos psíquicos, assim considerados, pelo doutrinador, o direito à liberdade, o direito à intimidade e o direito ao sigilo; e c) os Direitos Morais, que são o direito à identidade, à honra, seja ela objetiva ou subjetiva, e o direito à manifestação.

É natural que, partindo de um enfoque vasto de análise, que é o complexo dos Direitos de Personalidade, as classificações serão igualmente vastas, seja pela multifacetária maneira de estudar esse ramo do Direito, partindo de diferentes exegeses, ou em razão da própria natureza do Direito aqui estudado, que, diferente dos demais, sofre mutações constantes perante uma sociedade inteiramente imediatista e híbrida, na maneira de ser e de se comportar.

---

<sup>3</sup> Constituição da República Federativa do Brasil. Art. 1º, III: a dignidade da pessoa humana;

<sup>4</sup> GOMES, Orlando. **Direitos da Personalidade**. Rev. For., v. 216, 1966;

<sup>5</sup> BITTAR, Carlos Alberto. **Os Direitos da Personalidade e o Projeto do Código Civil Brasileiro**. Revista de Informação Legislativa. Brasília, n.º 60, out./dez. 1978;

## 2. NATUREZA JURÍDICA DO DIREITO DE IMAGEM

O direito de imagem, dentro da sua acepção ampla e vasta, era visto a pouco tempo atrás, como a ferramenta capaz e suficiente de resguardar o Direito de imagem de natureza física da pessoa, como se uma foto fosse.

Fato é que tal proteção se tornou flagrantemente insuficiente em razão da magnitude atingida pela Imagem das pessoas, diga-se, nem pelo aspecto comercial que fora maximizado pelas redes sociais, mas também pelo próprio pleito por uma proteção mais integrada, que fortalecesse a mera acepção física do indivíduo.

Conceitua Carlos Alberto Bittar, o direito de imagem como “o direito que a pessoa tem sobre a sua forma plástica e respectivo componentes distintos (rosto, olho, perfil, busto), que a individualizam no seio da sociedade.”<sup>6</sup>

Porém, como já supra mencionado, perante uma sociedade com arranjos complexos de interação, a salvaguarda a fisicalidade da imagem mostrou-se esvaziada diante de um cenário inteiramente diverso, cenário esse que reclama por uma proteção mais integrada e mais condizente com o que é tido como imagem hoje.

Para Walter Moraes, especialista no estudo do direito de imagem, menciona que o sobredito direito:

“é toda expressão formal e sensível da personalidade de um homem, não se restringindo à representada do aspecto visual da pessoa, seja pela pintura, a escultura, o desenho, ou qualquer outra forma de reprodução, como a fotografia, o filme e a internet. O direito de imagem também compreende a imagem sonora da fotografia e de radiofusão, e dos gestos, expressões e dinâmicas da Personalidade”.<sup>7</sup>

Dessa maneira, seja pela transformação da sociedade, seja pela evolução da Doutrina, a acepção de direito de imagem “retrato”, como alguns doutrinadores chamam a acepção única e exclusivamente física da imagem da pessoa, passou a tutelar a exteriorização da personalidade em sua plenitude.

---

<sup>6</sup> BITTAR, Carlos Alberto. **Os Direitos da Personalidade**. 2º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, pg. 87;

<sup>7</sup> 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;

Realidade que não pode passar despercebida, até porque será ponto central do presente trabalho, partindo de um método analítico-investigativo, é a maximização da Imagem dos atletas como, e muitas vezes, principal fonte de renda.

Dessa forma, no presente estudo iremos identificar como e exploração do uso de imagem de atletas profissionais, extrapola e muito a quantia recebida pelo seu desempenho esportivo, de maneira a compreender um fenômeno recente, qual seja, o engajamento, dessa forma, muitas vezes se procura um profissional do esporte que para além de um desempenho notória dentro da sua seara competitiva, tenha também, uma interlocução estratégica nas redes sociais, *v.g.*

Assim, nos dias de hoje, para que um atleta profissional possa viabilizar a exploração do seu direito de imagem, tornando-a atividade lucrativa, diga-se, muitas vezes extremamente lucrativa, faz-se necessário, e as vezes mais necessário do que propriamente o desempenho esportivo, a exteriorização da sua imagem de maneira comercialmente estratégica, para que, vinculando-a a uma Marca ou um produto específico, possa traze-la credibilidade e estigma de sucesso, o que é natural na macro visão social perante os atletas, afinal, os mesmos são conhecidos por um estilo de vida rigorosamente saudável, além de sabidamente serem remunerados de maneira vultuosa, ou seja, é um perfil almejado, bem quisto, que goza de considerável estima social.

### 3. DA RECEITA GERADA PELA EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM

Como já supra mencionado, a carreira de um atleta nos dias hoje passou por uma intensa transformação, principalmente do ponto de vista publicitário. Assim, os meios de alocação de recurso se tornaram cada vez mais pulverizados, de maneira que, diferente de outrora, não existe uma fórmula rígida para capitalização de recursos vinculados a um único seguimento profissional.

Assim atividades econômicas que a pouco tempo nem existiam, hoje tornam-se cada vez mais comuns e mais, tornam-se cada vez mais rentáveis. Dessa forma, discorre Rafael Marchetti Marcondes: “verifica-se a predominância da visão em detrimento dos demais sentidos humanos, ganha força a imagem em uma sociedade marcada pelo progresso tecnológico”<sup>8</sup>

Assim os atletas profissionais, atentos para essa realidade posta e no gozo da sua imagem que já é naturalmente conhecida em razão da sua participação em competições, torneios e eventos, utilizam da sua imagem como importante fonte de renda, tornando-se, não raro, como a principal forma de capitalização desses personagens, mormente em razão do uso massivo das redes sociais por jovens atletas, além da busca, por grandes corporações, de perfis que coadunam esses fatores, quais sejam, um estilo de vida que goza de credibilidade, e adesão no seu perfil das redes sociais.

Esse panorama sobredito já é mais comum do que se imagina, assim, hoje é tido como natural que as cifras advindas de parcerias comerciais com atletas, para desenvolvimento de linhas esportivas, comerciais e propagandas, publicações nas redes sociais, ultrapassem a margem dos valores advindo do contrato especial de trabalho desportivo, atividade essa que, em teoria, seria sua principal ocupação.

Dessa forma, hoje a vida profissional de um atleta é organizada de maneira a conciliar as duas pautas, não de privilegiar uma em detrimento da outra, até porque ambas atividades são conexas, o desempenho esportivo nesse caso é de fundamental importância para a manutenção dessa imagem lucrativa perante parceiros comerciais.

---

<sup>8</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. **A Tributação da Contraprestação Paga Pelo Uso da Imagem de Artistas e Esportistas**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2015, pg. 17. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7020/1/Rafael%20Marchetti%20Marcondes.pdf>;



Um exemplo notório, e talvez o que mais escancare essa nova realidade, fora a contratação do atleta David Beckham<sup>9</sup>, hoje já aposentado, pela Equipe do Paris Saint Germain, no ano de 2013. O atleta inglês liderou as pesquisas naquele ano entre os atletas mais bem pagos do mundo, recebendo salário anual da Equipe Parisiense no valor de €\$ 1.700.000,00.<sup>10</sup>

O curioso é o salário advindo do contrato especial de trabalho desportivo, portanto pago pelo clube, em uma relação de emprego, que de per si, não são tão expressivos se comparado a outros atletas que atuam no mesmo nível que o Jogador em questão, na verdade, os vencimentos advindos dessa relação tem patamares considerados baixos.

Destarte, os recursos advindos das parcerias com grandes empresas e corporações, que exploraram a imagem do Atleta para campanhas publicitárias e parcerias comerciais, como, v.g., Adidas, H&M, Samsung, Burguer King, fizeram com que o Jogador figurasse entre os atletas mais bem pagos no ano de 2013, entre todas as modalidades. Estimasse que o atleta, só no de 2013, ano esse que atuava como jogador da equipe parisiense, recebeu o equivalente a €\$ 33.000.000,00, o que daria mais de R\$ 210.200.000,00 (Duzentos e Dez Milhões de Reais).

Portanto, faz-se possível afirmar que a quantia recebida por David Beckham no ano de 2013, pelo Clube Francês, pela relação de emprego, se comparada aos valores oriundos da exploração do Direito de Imagem do atleta, por mais curioso que seja, tornam-se quase que irrisórios.

Veja, a situação supra narrada ocorreu no ano de 2013. Hoje as cifras advindas da exploração do direito de imagem de atletas profissionais foram intensamente maximizadas, processo esse que se deu em razão do uso massivo das redes sociais, que hoje nada mais é do que a maior e mais rentável vitrine para a comercialização de Produtos, Marcas, Serviços, Utilidades e afins.

---

<sup>9</sup> David Robert Joseph Beckham é um jogador de futebol inglês aposentado, que atuava como meio-campista;

<sup>10</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. **A Tributação da Contraprestação Paga Pelo Uso da Imagem de Artistas e Esportistas**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2015, pg. 19-20. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7020/1/Rafael%20Marchetti%20Marcondes.pdf>;

#### 4. DA TRIBUTAÇÃO DO IR SOBRE O ACRÉSCIMO PATRIMONIAL GERADO PELA EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM

Para fins de coesão científica, como a situação aventada no presente trabalho traz à baila a incidência de um único tipo Tributário, qual seja, o Imposto de renda, é fundamental tecer informações sobre o arquétipo jurídico do tributo em questão.

O Imposto de Renda (IR), está previsto no título VI, capítulo I, seção III, Art. 153, III, da CRFB/88, da seguinte forma:

Art. 153: Compete à União instituir impostos sobre:

III- Renda e proventos de qualquer natureza  
§2º - O imposto previsto no inciso III:

I- Serรก informado por critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade na forma da lei.<sup>11</sup>

Portanto, para análise do arquétipo do tributo, primeira aferição que deve ser feita é que o tipo ora analisado é de competência Federal, portanto instituído e cobrado pela União:

Justifica-se que seja esse imposto de competência federal porque só assim pode ser utilizado como instrumento de redistribuição de renda, buscando manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico de diversas regiões. Aliás, o interprete das normas do sistema Tributário Brasileiro está vinculado a esse valor, hoje expressamente incorporado ao texto constitucional, inclusive no §7º do Art. 165, segundo o qual o orçamento fiscal e o orçamento de investimento terão entre suas funções a de reduzir a desigualdades inter-regionais, segundo critério proporcional.<sup>12</sup>

Dessa forma, temos que o IR é de competência federal por questão de logística fiscal, no sentido administrativo da repartição de competência. Dessa forma, ainda que o modelo atual de IR mereça severas críticas por não exprimir qualquer margem de progressividade, além de permitir que um simples planejamento tributário desonere demasiadamente a carga tributária de quem pode e deve contribuir mais, deixando assim de privilegiar o princípio da capacidade contributiva, entendo que a competência federal, visando a facilidade administrativa na arrecadação é adequada.

Portanto, na hipótese de incidência descrita pelo legislador, de previsão constitucional, como colacionado supra e infra (Art. 43, Código Tributário Nacional - CTN), é delineado como

<sup>11</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988;

<sup>12</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1998;

o fato gerador da obrigação tributária a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, segue:

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

§1º - A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.<sup>13</sup>

Portanto, tendo em vista o disposto no Art. 153, III, CRFB/88, e no Art. 43 do CTN, afirma-se que o âmbito material de incidência do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda:

É que a expressão rendas e proventos de qualquer natureza quer dizer acréscimo patrimonial, vale dizer, aquilo que em regra pode ser poupado. Referindo-se o Código Tributário Nacional à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, quer dizer que a renda ou os proventos podem ser os que foram pagos ou simplesmente creditados. A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já, a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, da qual o contribuinte passa juridicamente a dispor, embora este ainda não lhe esteja em mãos.<sup>14</sup>

É natural que para um tipo tributário que incide sobre patrimônio da pessoa, seja ela física ou jurídica, de maneira a alcançar o fruto, a percepção do trabalho ou do capital, necessário se faz mensurar alíquotas que guardem a devida proporcionalidade, assim como a capacidade contributiva de cada contribuinte.

---

<sup>13</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília, DF: Presidência da República, 1966;

<sup>14</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1998;

Por alíquota, entende-se o percentual aplicado sobre a base de cálculo para determinar-se o *quantum* apurado do tributo, sendo, portanto, “a expressão quantitativa ou mensurável, do fato gerador e o valor do tributo correspondente”, nas palavras do Hugo de Brito Machado.

Ele segue:

A propósito das alíquotas do imposto de renda devemos observar que, nos termos da Constituição Federal, esse imposto será informado pelos critérios da generalidade, universalidade e da progressividade (Art. 153, §2º, I). Critérios que, na verdade, correspondem a princípios jurídicos, os quais devem ser entendidos em conjunto, de sorte a que se estabeleça certo equilíbrio entre eles. Pelo critério da generalidade podemos entender que o imposto deve ser igual para todas as situações, atingindo igualmente a todos os contribuintes. Pelo critério da universalidade podemos entender que o imposto deve ser estabelecido considerando-se todos os elementos do patrimônio do qual o acréscimo é tributável, sem qualquer distinção.<sup>15</sup>

Portanto existem diversas alíquotas para o imposto em tela, e para determinação da alíquota aplicável deve ser considerado que esse imposto tem diversos regimes jurídicos. Um para as pessoas jurídicas, que tem como base de cálculo o lucro real, que será arbitrado ou presumido e outro, diverso, para tributação do imposto da renda na pessoa física do contribuinte, que tem como base de cálculo a renda líquida, sendo que a alíquota aplicável ao imposto de renda da Pessoa jurídica é de caráter proporcional, já alíquota do imposto da pessoa física, será progressivo.

Segue trecho de acórdão proferido pela 4ª Câmara do CARF, no processo distribuído sob o nº 19515.004024/2010-46, que ilustra devidamente essa dinâmica do diferencial de regimes do IR:

Como detidamente relatado, a presente autuação se deu em decorrência da realização de pagamentos a sócios, realizados mensalmente, em valores que superaram o limite do lucro presumido, calculado no percentual de 32%. Antes de analisar a validade dos lançamentos, faz-se necessário examinar e rememorar os elementos fáticos que ocasionaram a autuação. Inicialmente, importante ressaltar que a recorrente, optante pelo lucro presumido, apresentou DIPJ sem qualquer movimentação. Quando da intimação para apresentação de extratos bancários, verificou-se que sua movimentação financeira não estava integralmente escriturada no Livro Caixa, o que gerou o lançamento de IRPJ e reflexos no âmbito do processo administrativo nº 19515.003768/2010-43.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1998;

<sup>16</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão no 1401-005.486**, da 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Brasília, DF, 12 de abril de 2021. Disponível em: [https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/19515004024201046\\_6380389.pdf](https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/19515004024201046_6380389.pdf);

Dessa forma, é perceptível que cada regime adotado tem suas nuances e especificidades próprias, além de obrigações acessórias que devem ser rigorosamente seguidas para que se evite, v.g., autuações por parte das Autoridades Tributantes, seja em razão de um recolhimento a menor, mesmo que despido de dolo, ou como supra mencionado, situação na qual o contribuinte deixa de cumprir mera obrigação acessória, como a escrituração de movimentações financeiras no Livro Caixa, medida essa obrigatório para PJ adotante do regime de lucro presumido, situação essa ilustrada na decisão supra colacionada.

É verdade que as medidas de cumprimento de obrigações acessórias visam um monitoramento adequado, por parte das autoridades Tributantes, do recolhimento integral da obrigação tributária por parte do Contribuinte, evitando que esse, por meio de medidas de evasão fiscal difira sua carga tributária de maneira indevida, muitas vezes por métodos fraudulentos, abusando de formas jurídicas, simulando situações e etc.

Porém, também é verdade que a prática comercial é muita dinâmica, muitos negócios se dão ainda de maneira acordada, verbal, não registrada. Não é por outro motivo que, não raro, grandes empresas que figuram como líderes do mercado, sofram, quase que diariamente, atuações de toda competência, e não em razão da falta de organização administrativa ou de recurso humano, muito menos por práticas de evasão fiscal, e sim em razão da dinâmica comercial, que é muita mais veloz do que a relação que é gerado em consequência dessa atividade comercial, qual seja, a jurídico tributária.

Portanto, determina-se que a Pessoa Jurídica e a Pessoa Física, enquanto contribuintes, serão tributados pelo IR de maneira diversa, assim, essa, terá como base de cálculo a renda líquida, enquanto o regime daquela, qual seja, a Pessoa Jurídica terá como base o lucro, que poderá ser, conforme critério de determinação, real, arbitrado ou presumido.

Dessa forma, a Pessoa Física, enquanto sujeito passivo de uma relação tributária, quando o Fato Gerador da obrigação correlata, for adquirir disponibilidade de renda, será tributado tendo como base a Renda Líquida ou rendimentos, podendo fazer deduções, no espelho da declaração, do que não for considerado rendimento, portanto não gozando de disponibilidade, como o reembolso por despesas médicas, ou valores recebidos a título de indenização, verbas trabalhistas que foram discutidas em juízo e etc. Segue trecho do relatório da decisão proferida pela 2ª Turma CARF no Processo de nº 10140.722468/2012-50, em sede de Recurso especial interposto pela Fazenda Pública, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)  
 Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEDUÇÕES INDEVIDAS. MULTA QUALIFICADA  
 No caso de omissão de rendimentos e deduções indevidas, a reiteração da infração, por si só, não enseja a qualificação da penalidade, ausente a prova de ocorrência de uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64.

O recurso visa rediscutir a seguinte matéria: Desqualificação da multa de ofício. Em exame preliminar de admissibilidade, o Presidente da Câmara de origem deu seguimento ao apelo. Em suas razões recursais a Fazenda Nacional aduz, em síntese, que, da análise do auto de infração, constata-se que as infrações decorreram da ausência de comprovação das DF CARF MF Fl. 455 Documento nato-digital Fl. 3 do Acórdão n.º 9202-009.488 - CSRF/2ª Turma Processo n.º 10140.722468/2012-50 deduções pleiteadas nas DIRPF; que a multa de 150% foi aplicada, nos casos de deduções indevidas de previdência privada, de despesas médicas e de despesas com educação; que o contribuinte foi reiteradamente intimado a comprovar as despesas, sem apresentar as provas, caracterizando a situação prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1.996. Cientificado do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial do Procurador e do Despacho que lhe deu seguimento em 10/02/2020 (e-fls. 449), o Contribuinte apresentou, em 20/02/2020 (e-fl. 431), as Contrarrazões de e-fls. 431 e ss, nas quais defende a manutenção do Recorrido com base, em síntese, nos seus próprios fundamentos.

É o relatório.<sup>17</sup>

Dessa forma, faz-se possível identificar que existem fatores diversos entre si na apuração de rendimentos e nos fatores de *discrímen* das bases de cálculo estudadas, quais sejam, Lucro e Rendimento, seja pelas alíquotas aplicadas, seja pelas obrigações acessórias ou mesmo a carga tributária.

Portanto, denomina-se como Lucro Real a base de cálculo das Pessoas Jurídicas de uma forma em geral, que pode ser entendido como o acréscimo real do patrimônio da empresa, em determinado período, sendo que a legislação aplicável a matéria a define como sendo “o lucro líquido do exercício ajustado pelas edições, exclusões, ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (Decreto Lei 1.598/1977, art. 6º<sup>18</sup>)

Hugo de Brito Machado discorre sobre essa dinâmica:

Como o Fato Gerador da obrigação tributária, tratando-se do imposto de renda das pessoas jurídicas, é o lucro, e este é apurado através de procedimentos contábeis, é de decisiva importância o conhecimento de contabilidade. Para o contador da empresa é fundamental o conhecimento da legislação tributária,

<sup>17</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão no 2202.005.319**, da 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Brasília, DF, 11 de julho de 2019. Disponível em: [https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10140722468201250\\_6061818.pdf](https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10140722468201250_6061818.pdf);

<sup>18</sup> BRASIL. **Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Brasília, DF: Presidência da República, 1977. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm);

especialmente a pertinente ao imposto de renda. Por outro lado, o conhecimento dessa legislação requer seguras noções de contabilidade.<sup>19</sup>

Como já mencionado neste trabalho, a Pessoa Jurídica, atendidas certas exigências contábeis e escriturais, deve optar pelo regime do Lucro Presumido ou do Lucro Arbitrado, para fins de apuração do *quantum debeat*.<sup>20</sup>

Em relação ao lucro presumido, nas palavras de Hugo de Brito Machado:

As firmas individuais e as pessoas jurídicas cuja a receita bruta seja inferior a determinado montante e que atendam, a outras exigências da lei ficam dispensadas de realizar a escrituração contábil de suas transações e o imposto de renda, nesses casos, é calculado sobre o lucro presumido, que é determinado pela aplicação de coeficientes legalmente definidos, sobre a receita bruta anual, conforme a natureza da atividade. Para apuração da receita bruta é sempre considerado o ano civil.<sup>21</sup>

Já a tributação com base no lucro arbitrado, não pode ser considerado uma penalidade aplicável ao contribuinte, na verdade é aplicável em situações nas quais a lei expressamente autoriza, de maneira a permitir a tributação da renda de empresas que a apurem mediante escrituração contábil.

Portanto, via de regra, o imposto aqui estudado, quando mensurar rendimentos de uma Pessoa Jurídica, deve ser calculado com base no lucro real, porém, o lucro arbitrado será aplicável nas seguintes situações:

- I. O contribuinte sujeito à tributação com base no lucro real, não dispões de escrituração na forma das leis comerciais ou fiscais, ou deixa de elaborar as demonstrações financeiras legalmente exigidas.
- II. O contribuinte, sujeito à tributação com base no lucro presumido, deixa de cumprir as obrigações acessórias relativas à sua determinação
- III. Recusa-se o contribuinte a apresentar à Autoridade da Administração Tributária os livros ou documentos de sua escrituração
- IV. A escrituração mantida pelo contribuinte contém vícios, erros ou deficiências que a tornam imprestável para determinação do lucro, real ou presumido.

---

<sup>19</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1998;

<sup>20</sup> Quer dizer "quantia devida" Termo jurídico que vem do latim;

<sup>21</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1998;

V. O comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de fazer, em sua escrituração contábil, a apuração do seu lucro separadamente do lucro do comitente ou representado domiciliado no exterior.

VI. O contribuinte espontaneamente opta por essa forma de cálculo do imposto

Assim, o lucro arbitrado será uma parcela ou porcentagem da Receita Bruta. Competindo ao Ministro da Fazenda fixar as porcentagens aplicáveis, levando-se em conta para mensuração, a atividade econômica do contribuinte.

Traçado esse necessário panorama atinente ao Arquétipo tributário sobre o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, partimos agora para uma análise mais aprofundada sobre a possibilidade ou não da tributação sobre os rendimentos auferidos pela exploração do direito de imagem por atletas profissionais, para depois trazermos ao trabalho casos práticos nos quais Atletas foram autuados pelas Autoridades Administrativas Tributantes, em razão de motivos, digam-se, muitas vezes infundados ou despidos de qualquer materialidade capaz de assegurar manobras fiscais por parte do Atleta Contribuinte.

Cisão fundamental que deve ser feita para análise detida da exploração do Direito de imagem é seu próprio reconhecimento, sendo que, em passado recente, fundamentando-se na Teoria denominada negativista, o Direito a imagem nem sequer recebia tutela jurídica, dessa forma não havia regulação expressa para delinear os contornos desse direito de difícil materialização, tanto que esse atividade mal era explorada, portanto não havia que se falar em tributação, cessão, direito de arena e outros institutos recentes.

Defendia-se que o Artista era livre para reproduzir o que quisesse, salvo na hipótese de injúria e difamação. A imagem, seria assim, não um direito, mas um simples instrumento de manifestação do homem, uma sensação visual que o corpo produz no campo ótico do outro, que poderia resultar em violações ao decoro e à reputação” – A tributação da contraprestação paga pelo uso da imagem de artistas e esportistas.<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. **A Tributação da Contraprestação Paga Pelo Uso da Imagem de Artistas e Esportistas**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2015, pg. 47. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7020/1/Rafael%20Marchetti%20Marcondes.pdf>;



Com a evolução da doutrina sobre o Direito de Imagem, a teoria negativista foi sendo enfraquecida por mostrar-se desarrazoada, de maneira que o Direito de Imagem e sua proteção já reclamavam por uma proteção completa e adequada.

Dessa forma, foram surgindo teorias afirmativas que reconheciam o Direito de Imagem, porém não ainda com a devida profundidade científica, mormente em razão de tratar o direito de Imagem como direito vinculado a outros direitos de personalidade e não como direito que gozava de autonomia

Dentre essas teorias, cabe destacar algumas que, de certa maneira, tiveram influência para uma regulação mais concreta do Direito de imagem, entre elas a Teoria da Propriedade:

Com o intuito de não criar novas categorias jurídicas, a propriedade foi estendida aos direitos da personalidade, como a imagem. Assim, considerou-se que a imagem seria uma manifestação do corpo e, como todo indivíduo tem direito absoluto à propriedade do próprio corpo, logo, a pessoa teria direito de preservar sua imagem” – A tributação da contraprestação paga pelo uso da imagem de artistas e esportistas.

◦ **Tribunal Civil do Seine, em decisão de 24.03.1937 – no caso “Casciani c. Journal Adam”**

[...] é da jurisprudência que o modelo tem um direito absoluto de propriedade sobre sua fotografia.

◦ **Tribunal do Comércio, em decisão de 26.02.1963 (J.C.P., 1963, II 13364) – no caso “Turistes de Pise”**

Por um princípio de direito estabelecido por uma jurisprudência constante, a pessoa fotografada possui sobre sua imagem e uso que dela faz, um direito de propriedade absoluto do qual ninguém pode fazer uso sem o seu consentimento.

◦ **Tribunal de Grande Instância do Seine, em decisão de 18.03.1966**

O fato de publicar sem sua autorização, a fotografia de alguém, constitui atentado ao verdadeiro direito de propriedade que cada um possui sobre sua imagem.

◦ **Tribunal de Grande Instância do Seine, em decisão de 13.03.1968 – no caso “Belmondo c. Soc. France Éditions ET Publications Lazareff”**

[...] o fato de ter publicado, sem autorização, fotografias sobre a vida privada de Belmondo constitui atentado ao verdadeiro direito de propriedade que cada um possui sobre sua imagem.

23

---

<sup>23</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. **A Tributação da Contraprestação Paga Pelo Uso da Imagem de Artistas e Esportistas**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2015, pg. 48. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7020/1/Rafael%20Marchetti%20Marcondes.pdf>;

Dessa forma, denota-se certo grau de evolução na doutrina no assunto, com o surgimento da teoria supra, mesmo que eivada de atecnias e impropriedades, equiparando o Direito de Imagem ao Direito de propriedade, direitos esses que hoje não se confundem. Destarte, se comparada a teoria negativista da imagem, a teoria do Direito de Imagem como Propriedade Figura como uma evolução importante do instituto.

Conseqüentemente, desenvolveu-se, inclusive com a adesão da escola Brasileira, a teoria sobre o Direito de Imagem como desdobramento do Direito à Privacidade:

Segundo a teoria da Privacidade, o direito à imagem seria um desdobramento da intimidade da pessoa. Assim, proteger a imagem significaria resguardar a vida privada e, de outro lado, a divulgação indevida na imagem representaria uma invasão à privacidade dessa pessoa.<sup>24</sup>

Nesse sentido, foi notória a evolução da doutrina no assunto, na medida em que se faz possível compreender a interferência da imagem na pessoa na sua vida privada, de maneira correlata ao seu direito de privacidade. Porém o direito de imagem ainda assim não era privilegiado da maneira que deveria, sempre estando vinculado a um outro direito visto como superior ou de maior importância, ou como “um desdobramento da intimidade da pessoa”.

Indo na contramão da evolução até então alcançada na definição do que era direito de imagem no mundo jurídico, o Código Civil de 1916, promulgado pela lei 3.071/16<sup>25</sup>, inseriu o direito de imagem em capítulo relativo à propriedade literária científica e artística.

Essa atecnia foi bem ilustrado por Rafael Marchetti Marcondes, na sua tese de doutorado, segundo o autor:

A despeito da confusão feita pelo legislador ordinário, o direito do autor, para proteger um bem pressupõe a existência de uma criação humana. Tal direito, como destacamos em outras oportunidades, “busca tutelar a operação intelectual original, resultante do trabalho criativo e capaz de ampliar os limites da realidade social”. A coisa criada não precisa ser inovadora em todos os seus aspectos; para ser protegida basta que seja dotada de características próprias e traços pessoais decorrentes da perspectiva do seu criador.<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. **A Tributação da Contraprestação Paga Pelo Uso da Imagem de Artistas e Esportistas**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2015, pg. 50. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7020/1/Rafael%20Marchetti%20Marcondes.pdf>;

<sup>25</sup> BRASIL. **Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916**. Brasília, DF: Presidência da República, 1916. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l3071.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm);

<sup>26</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. **A Tributação da Contraprestação Paga Pelo Uso da Imagem de Artistas e Esportistas**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2015, pg. 54. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7020/1/Rafael%20Marchetti%20Marcondes.pdf>;

O próximo passo, na procura da doutrina em identificar cientificamente os contornos materiais do direito de imagem foi vincula-la ao direito à honra, sendo que aquele só existiria, ou só ganharia relevância no mundo jurídico, quando relacionado aquele. Dessa forma o Direito de imagem seria um mero desdobramento, uma mera consequência, ou um direito de segundo plano, quando a garantia ao direito à honra fosse violada. Possível afirmar, dessa forma, que o direito à imagem pressupõe uma, diga-se, necessária violação ou ameaça de violação do direito a honra, porque se assim não fosse, conforme entende a teoria da honra, o direito a imagem sequer receberia tratamento ou interesse do mundo jurídico, assim, como é ensinado na Teoria Geral do Direito, nem todo fato humano é fato jurígeno.

Outra teoria importante que fora difundida na Doutrina foi a da identidade, ligeiramente mais assertiva do que anteriores, por apresentar menor grau de vinculação ou mesmo sobreposição, porém ainda aquém de uma definição técnico-científica adequada:

Nas palavras de Rafael Marchetti Marcondes:

A teoria da identidade sofreu diversas críticas. Dentre seus opositores encontra-se Walter Moraes, para quem a identificação decorre do interesse eminentemente coletivo de reconhecer cada indivíduo, enquanto a imagem refere-se ao interesse preponderantemente pessoal de individualização. Identificação e individualização são figuras distintas e não podem ser confundidas. Assim, poderá haver violação à imagem sem existir lesão à identidade do indivíduo<sup>27</sup>

A teoria que de fato identificou o direito de imagem da maneira mais técnica, foi a teoria do Patrimônio moral da pessoa. Digo mais técnica, pedindo a devida vênia, por não ter partido, para fins de comprovação material, que o direito a imagem subtendia a um direito anterior, de maneira que só se tornaria um Fato Jurígeno, ou seja, um fato que entra-interessa no mundo jurídico. Porém ainda usava o método da patrimonialidade para projetar os contornos do direito de imagem, porém foi assertiva na cisão que fez em relação a direitos de cunho patrimonial e direito inalienável, v.g., por mais que esses conceitos já fossem amplamente utilizados pela Doutrina.

Para os defensores da teoria do patrimônio moral da pessoa, o direito resguarda todo o conjunto de bens e direitos que detêm indivíduo, sejam eles de cunho patrimonial ou extrapatrimonial. Assim, quanto alguns seriam

---

<sup>27</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. **A Tributação da Contraprestação Paga Pelo Uso da Imagem de Artistas e Esportistas**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2015, pg. 62. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7020/1/Rafael%20Marchetti%20Marcondes.pdf>;

protegidos em virtude do seu valor material, outros, como a imagem, seriam tutelados em razão do seu valor moral.<sup>28</sup>

Importante frisar que a doutrina tem papel fundamental na construção de um sistema jurídico, de maneira a aprimora-la, tornando-o mais coeso e integrado. Destarte, por mais que a atividade doutrinária seja deveras mais célere do que a atividade legiferante, uma realidade infeliz, porém compreensível, até porque a exegese não passa por tramites formais de aprovação, como a sobredita atividade legiferante, fato é que a doutrina acompanha, em certa medida, as mudanças sociais.

Seria uma obviedade dizer que é praticamente impossível que a doutrina acompanhe de maneira paulatina as mudanças sociais, de maneira a reclamar por um melhor sistema jurídico, em uma velocidade tal qual a sociedade produz novos conceitos e estigmas, mas o ideal é não ir na contra mão, na medida do possível.

Assim, seria desarrazoada imaginar que a Doutrina, desde logo, compreendesse a magnitude do Direito de Imagem, sua importância e complexidade. Esse cenário se torna ainda mais evidente se observamos como o Direito de Imagem é tido hoje, onde sua exploração tornou-se atividade empresarial, de violenta lucratividade, figurando como matéria de embates dos mais complexos em tribunais administrativos, mas, não por figurar como direito tolhido, amesquinçado, mas sim maximizado, difundido.

Será essa realidade que será demonstrado a diante, no presente trabalho, que serve para mostrar como a tributação do Direito de imagem se dá nos dias de hoje. Figura essa que goza de grande destaque nas discussões nos Tribunais Administrativos , mormente em razão das cifras envolvidas, da falta de comprovação ou da difícil comprovação por partes dos atletas e das empresas de marketing que lhe prestam serviço, que a exploração da imagem, de fato, gerou valores milionários para o Atleta e seus parceiros comerciais, ou mesmo sob alegação de que a sua cessão, serve como subsídio para autuações por parte das Autoridades Administrativas Fiscais, além da desconsideração da Personalidade Jurídica da empresa cessionária, tudo isso será devidamente demonstrado, na medida em que traremos de casos concretos para ilustrar essa dinâmica.

---

<sup>28</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. **A Tributação da Contraprestação Paga Pelo Uso da Imagem de Artistas e Esportistas**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2015, pg. 63. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7020/1/Rafael%20Marchetti%20Marcondes.pdf>;

Destarte, antes será necessário trazer a definição da Teoria da Autonomia da Imagem, que, de forma inovadora, tratou o direito como valor autônomo, não como desdobramento ou um mero reflexo de um direito de sobreposição, mas sim como direito reconhecidamente singular, que merecia uma tutela adequada, de maneira a salvaguardar sua estrutura multifacetária.

Nas palavras de Rafael Marchetti Marcondes, em sua tese de doutorado:

Conforme visto, após a doutrina negar a existência do direito à imagem, sua subsistência foi reconhecida, mas sempre vinculada à de outro direito, na condição de um direito menor, apenso a outro preexistente. Toda via, com o passar do tempo, a própria jurisprudência se encarregou de demonstrar a importância da imagem e sua autonomia dentro do campo dos direitos da personalidade.<sup>29</sup>

O autor continua a discorrer sobre a autonomia e suficiência do Direito de imagem, mormente em razão do advento da Constituição Federal de 1988, que disciplinou os direitos de personalidade de maneira inovadora, diga-se, munindo-as de credibilidade e importância:

Dessa forma a autonomia da imagem ganhou força e se consolidou nos tribunais nacionais, que ratificaram a posição de que, havendo uma violação ao Direito de Imagem – seja ela em decorrência da divulgação de imagem sem o devido consentimento do retratado, a publicação da imagem em meio diverso do acordado entre as partes, ou qualquer outra razão -, deixa de ser necessária a comprovação da existência da lesão a outro direito. O dever de indenizar a pessoa lesada resulta da simples afronta à imagem. Não se vincula a lesão da imagem a ofensa a qualquer direito.<sup>30</sup>

Não por outra razão, o Superior Tribunal de Justiça, nessa toada, editou a súmula 403, na qual:

SÚMULA 403, STJ – 24-11-2009

Independe de prova do prejuízo a indenização pela publicação não autorizada de imagem de pessoa com fins econômicos ou comerciais.<sup>31</sup>

<sup>29</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. **A Tributação da Contraprestação Paga Pelo Uso da Imagem de Artistas e Esportistas**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2015, pg. 64. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7020/1/Rafael%20Marchetti%20Marcondes.pdf>;

<sup>30</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. **A Tributação da Contraprestação Paga Pelo Uso da Imagem de Artistas e Esportistas**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2015, pg. 65. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7020/1/Rafael%20Marchetti%20Marcondes.pdf>;

<sup>31</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Súmula nº 403**. Brasília, DF: Diário de Justiça Eletrônico, 2009. Disponível em: [https://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014\\_38\\_capSumula403.pdf](https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_38_capSumula403.pdf);

Como dito supra, o direito de imagem recebeu tratamento autônomo quando da promulgação da Constituição Federal de 1988, segue dispositivo, *in fine*:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos Brasileiros e aos Estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do Direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos seguintes termos:

X – São invioláveis o Direito a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente se sua violação.<sup>32</sup>

Assim, o direito de imagem, diferente de outrora, foi elencado como Direito fundamental da pessoa humana, recebendo assim a devida tutela constitucional de maneira satisfatória:

Inovando no tocante às Constituições Federais anteriores, a Constituição Federal de 1988 trata do direito de imagem em seu Art. 5º, em três incisos diferentes, quais sejam: inciso V, inciso X e inciso XXVIII. No entanto, talvez o avanço mais notável do referido texto constitucional tenha sido o de elevar o direito de imagem, assim como os direitos e garantias individuais de uma forma geral, à condição de *clausula pétrea*, protegida pelo Art. 60, §4º, IV.<sup>33</sup>

Portanto o direito de imagem foi tratado de maneira muito mais aprimorada na atual Constituição do que em outros diplomas, seja pela técnica do dispositivo, seja por sua não vinculação, pela sua proteção integral, pela previsão de indenização por seu uso indevido, mas, principalmente por ter erigido o Direito a imagem como uma *clausula pétrea*, não podendo ser revogada ou mesmo reduzida.

A tutela recebida pelo ordenamento constitucional, diga-se, foi de fundamental importância diante de uma realidade complementa diversa da até então experimentada, onde o direito de imagem tornou-se multifacetário, complexo, maximizado, além de atividade econômica de intensa lucratividade.

Esse recorte histórico-doutrinário tecido no presente trabalho foi de fundamental importância para mostrar a transformação do instituto do Direito de Imagem, que, agora será tratado estritamente como atividade comercial, especificamente em matéria de tributação pela

<sup>32</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm);

<sup>33</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. **A Tributação da Contraprestação Paga Pelo Uso da Imagem de Artistas e Esportistas**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2015, pg. 66. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7020/1/Rafael%20Marchetti%20Marcondes.pdf>;

disponibilidade jurídico-patrimonial advindo da exploração no mercado, da imagem do atleta, como aqui será devidamente demonstrado.

Nas palavras de Rafael Marchetti Marcondes:

Portanto, é cada vez mais usual que artistas e esportistas firmem contratos com empresas interessadas em divulgar sua marca, produtos, e serviços junto ao grande público. O uso da imagem, em geral, é pactuado por meio de um contrato de licença de uso de imagem. Por meio desse instrumento, artistas e esportistas outorgam a um terceiro o direito de explorar sua imagem temporariamente.<sup>34</sup>

Assim, como já ilustrado outrora, a atividade de exploração do Direito de Imagem por atletas Profissionais de alta rendimento não figura como atividade acessória, de menor grau de importância, mas sim como atividade igual ou mais lucrativa do que a remunerada pela seu Contrato especial de Trabalho desportivo, daí a necessidade de um planejamento tributário mais estruturado, como a sua cessão.

A cessão da exploração do direito de imagem do artista permite não só uma diminuição ou mitigação considerável da sua carga tributária, como permite que esse direito seja gerido, conseqüentemente, explorado, por profissionais capacitados, fazendo com que suas parcerias sejam mais rentáveis e estratégicas do ponto de vista comercial, assim como devidamente acompanhada por uma equipe jurídica que fica encarregada das tratativas contratuais, das renovações e modificações dos contratos de cessão, além do patrocínio em demandas advindas dessa sobredita exploração.

---

<sup>34</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. **A Tributação da Contraprestação Paga Pelo Uso da Imagem de Artistas e Esportistas**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2015, pg. 82. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7020/1/Rafael%20Marchetti%20Marcondes.pdf>;

## **5. DA POSSIBILIDADE DA CESSÃO DA EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM DE ATLETA PROFISSIONAL**

Como já amplamente difundido até aqui, tem se tornado prática muito comum na organização financeira e empresarial dos atletas, em matéria de gestão de carreira, a cessão da exploração do direito de imagem por empresas interessadas, inclusive, não raro a atuação de empresas que monitoram de maneira integral esse escopo da carreira do atleta.

Porém para fins de coesão científica, faz-se necessário aqui trazer não só o conceito de cessão de um direito, assim como iniciar a digressão no sentido de demonstrar quais são as vantagens de efetuar tal negócio jurídico, para depois avançarmos para sua forma jurídica.

Entende-se por cessão de um direito, ato no qual, uma pessoa que é reconhecidamente detentora de um direito juridicamente reconhecido, opera, via instrumento próprio, a transmissão de direitos sobre determinado bem jurídico para terceira pessoa, chamado de cessionário.

Dessa forma, afirma-se, trazendo como exemplo a relação de emprego permeada entre um clube de futebol e um atleta, onde sabe-se que esse é remunerado pela sua atividade esportiva em sentido amplo, envolvendo treinamentos, tratamentos, concentração, viagens, pré-temporada e participação em partidas oficiais. Porém, o atleta também será remunerado, tendo como fonte pagadora o clube, pela utilização da sua imagem vinculada a sua atividade profissional. Ou seja, pela utilização da imagem do atleta em campanhas publicitárias dos patrocinadores oficiais do clube, em material institucional, conteúdo divulgado nas redes sociais, assim como pela transmissão da imagem do atleta em partidas oficiais, quando televisionadas, obrigam o clube empregador a remunerar o atleta contratado por esse escopo de exploração, qual seja, da sua imagem enquanto atleta.

Dessa forma, o atleta é também remunerado pela exploração da sua imagem, e é natural que assim o seja, afinal, o grupo de atletas do clube é elemento fundamental para as estratégias comerciais do clube, assim muitas vezes um parceiro ou patrocinador vincula o nome da sua marca à associação, também tendo em vista a repercussão da atuação dos atletas no material de divulgação, sendo então o atleta, mais preponderante para a contratação do que o próprio clube que o remunera.



Destarte, fundamental tecer que lei regente baliza de forma taxativa a maneira que o atleta deverá ser remunerado, sendo que o clube empregador tem uma diminuta, se não nenhuma, margem de discricionariedade para modular esse pagamento:

Art. 87-A, Lei 9.615/98:

O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com a fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo.

Parágrafo único: Quando houver, por parte do atleta, a cessão do direito ao uso para 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.<sup>35</sup>

Dessa forma, o dispositivo transcrito é deveras elucidativo para a continuidade do trabalho, por trazer dois conceitos que são fundamentais para a evolução e deslinde do presente trabalho, quais sejam, a menção das rubricas de imagem e do contrato especial de trabalho desportivo serem inconfundíveis, assim como a limitação expressa de 40% (quarenta por cento) no pagamento pela exploração da imagem, limitação essa que, como se verá adiante, foi proposta com finalidade primordial de evitar o que denominam de fraude fiscal.

Porém, antes de adentrarmos em campo analítico, identificando a viabilidade do objeto do presente estudo, qual seja, a tributação do direito de imagem, teremos que entender como essa cessão é juridicamente arquitetada para, conseqüentemente, estudarmos a maneira que essa atividade é tributada, além de mecanismos de planejamento que permitem ao atleta e um possível terceiro interveniente, a diferirem ou mitigarem essa carga incidente pela exploração desse direito personalíssimo.

Nas palavras do ilustre Carlos Roberto Gonçalves sobre a cessão de uma posição contratual:

O contrato, como bem jurídico, possui valor material e integra o patrimônio dos contratantes, podendo por isso ser objeto de negócio. Esse valor não se limita ao bem da vida sobre o qual incide a manifestação de vontade das partes, mas abrange um conjunto de atividades representando por estudos preliminares, tratativas, expectativas, viagens, consultas e especialistas, desgaste psicológico, despesas e etc., que não pode ser desconsiderado. Esse

---

<sup>35</sup> BRASIL. **Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998**. Brasília, DR: Presidência da República, 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19615consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19615consol.htm);

complexo, que inclui os direitos e as obrigações, os créditos e débitos emergentes da avença, denomina-se posição contratual, de valor autônomo, passível, portanto, de circular como qualquer outro bem econômico.<sup>36</sup>

Dessa forma, é plenamente possível que no contrato de exploração, firmado entre Atleta e Associação Desportiva, haja um termo de cessão, na qual o Atleta que tem a sua imagem explorada, acaba cedendo sua imagem para que um terceiro a explore e, conseqüentemente, seja remunerado.

As razões práticas e as conseqüências dessa cessão em matéria de tributação, serão detidamente estudadas no capítulo em que comparamos a tributação da exploração da imagem na pessoa física do Atleta, na empresa constituída pelo mesmo ou por uma empresa de terceiro.

Para Silvio Rodrigues:

A cessão do contrato, ou melhor, a cessão de posições contratuais, consiste na transferência da inteira posição ativa e passiva do conjunto de direitos e obrigações de que é titular uma pessoa, derivados de um contrato bilateral já ultimado, mas de execução ainda não concluída.<sup>37</sup>

As posições do contrato, no sentido do polo que as pessoas ocupam na relação contratual, assim como as partes é bem delineado nas palavras de Carlos Roberto Gonçalves na obra Teoria Geral das Obrigações, segundo o autor:

A cessão do contrato ou da posição contratual envolve três personagens: o cedente (que transfere a sua posição contratual); o cessionário (que adquire a posição transmitida); e o cedido (o outro contratante que, consente na cessão feita pelo cedente). A finalidade da Cessão, que tem natureza contratual, é, pois, transferir a terceiro a inteira posição de um dos contraentes em um contrato, de natureza bilateral. O contrato em que figurava a posição transferida, objeto da cessão, denomina-se “contrato base” (grifo nosso).<sup>38</sup>

Dessa forma, é cristalino que a cessão contratual tem como objeto a integralidade da posição contratual do cessionário, não apenas os direitos advindos de tal transmissão.

O destaque do contrato base é de fundamental importância, pois é nele que estarão contidos os moldes da contratação, o preço pela cessão da imagem, a periodicidade de pagamento, a possibilidade de valorização periódica e demais disposições. Dessa forma para o estudo de viabilidade de cessão da posição contratual em um instrumento de contrato de

<sup>36</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Parte Geral**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018;

<sup>37</sup> RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil: Parte Geral das Obrigações**. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002;

<sup>38</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Parte Geral**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018;

imagem, é sempre levado em conta as premissas estipuladas do contrato originário, qual seja, o contrato base.

Destaque importante, que será tratado com a devida atenção em capítulo seguinte, é que nem todo atleta terá contrato de imagem, sendo assim, nem todo atleta ou artista será remunerado pela utilização da sua imagem, que assim, poder não ter valor econômico relevante.

Carlos Roberto Gonçalves em sua obra *Teoria Geral das Obrigações*, tece algumas vantagens atinentes a cessão da posição contratual, nas palavras do autor:

A cessão da posição contratual apresenta significativa vantagem prática, pois permite que uma pessoa transfira a outrem seus créditos e débitos oriundos de uma avença, sem ter de desfazer, de comum acordo com o contratante, o primeiro negócio, e sem ter de convence-lo a refazer o contrato com terceiro interessado. Por intermédio do referido instituto, um único ato transfere toda a posição contratual de uma pessoa a outra. Serve, portanto, para tornar possível a circulação do contrato em sua integridade.<sup>39</sup>

Dessa forma, é fundamental também que o contrato base tenha natureza bilateral, gerando obrigações para ambas as partes contraentes, caso contrário, não seria uma cessão da posição contratual, mas uma cessão de crédito ou débito.

Importante destacar que, apesar de pontos de intersecção, o instituto da cessão do contrato não se confunde com o fenômeno da sub-rogação legal do contrato, nas palavras de Carlos Roberto Gonçalves:

Distingue-se a cessão do contrato, também, da sub-rogação legal do contrato, pois esta nasce diretamente da lei, sem necessidade de consentimento do contraente cedido. Nos seus efeitos, porém ambos os institutos se identificam porque acarretam a substituição de uma pessoa por outra na titularidade da posição jurídica complexa, resultante de um contrato bilateral.<sup>40</sup>

Apesar da cessão contratual não encontrar expressa previsão ou autorização positivada no ordenamento pátrio, o entendimento é que a não vedação permite a aplicação do instituto, sendo assim:

Malgrado não tenha sido objeto de regulamentação específica, o instituto da cessão da posição contratual pode ser utilizado no direito pátrio como negócio jurídico atípico. Se a lei admite, expressamente, a cessão da posição jurídica do locatário e com compromissário comprador, não há razão para que não se reconheça, de igual modo, a validade da cessão da posição jurídica do

---

<sup>39</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019;

<sup>40</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Parte Geral**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018;

fornecedor, ou do adquirente, no contrato de fornecimento, ou do vendedor ou do comprador na venda a prazo ou na venda a prestações.<sup>41</sup>

Apesar do entendimento acima não prever expressamente a possibilidade da cessão de um contrato advindo da exploração do direito de imagem, o que se quer aqui é incorporar a inteligência da aferição, sendo que, como não é vedado a cessão da posição contratual como ativo circulante, o mesmo pode ser cedido em sua integralidade, assim como nas demais modalidades de contrato amparados pela Doutrina, como o contrato de compra e venda, contratos de locação, contratos de empreitada, contratos de mandato, contrato de mútuo e contratos de transferência de estabelecimento comercial.

Sendo que a cessão aqui estudada tem previsão específica na lei regente, qual seja, Lei 9.615/98:

Art. 87-A: O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo. (Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011).<sup>42</sup>

Portanto, o licenciamento da exploração do direito de imagem de atletas profissionais ou artistas, possibilita, de uma só vez, que o sobredito direito esteja sob acompanhamento e gestão de uma equipe multidisciplinar, capaz de assessora-lo de maneira integral, seja em matéria de gestão patrimonial, marketing, questões jurídicas e financeiras, além de possibilitar que o atleta/artista tenha uma tributação diametralmente menor advindo da cessão, em razão de ser tributado na pessoa jurídica detentora dos direitos de imagem do mesmo, ou cessionário, dependendo da relação jurídica a qual tratamos.

Sendo assim, seja por motivos de aprimoramento profissional, a título de gestão de carreira ou por motivos atrelados a economia fiscal, a cessão da exploração do direito de imagem por atleta profissional não só é muito comum, de maneira que em questão estratégica, levando-se em conta o sopesamento necessário, a cessão é recomendável, sendo praxe nas grandes associações desportivas e empresas de intermediação.

Para fins de diferimento da carga tributária, que agora torna-se objeto central do presente estudo, é fundamental perceber que a cessão do que é tido como Direito de Imagem e verbas de

---

<sup>41</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019;

<sup>42</sup> BRASIL. **Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998**. Brasília, DR: Presidência da República, 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19615consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19615consol.htm);

caráter salarial, que com aquele não se confunde, tem papel importante no planejamento da própria associação desportiva contratante, a uma porque o clube consegue segregar as rubricas de pagamento, e a duas porque ao fazer isso, ou seja, cindir o pagamento em salário e direito de imagem, o clube fica obrigado a recolher os valores ao Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) e ao Fundo de Garantia sobre Tempo de Serviço (FGTS), pagar 13º salário e férias, apenas sobre a verba tida como salarial, não tendo que recolher tais encargos sobre o que foi pago na imagem. Sendo assim, essa medida auxilia não só na dinâmica de desoneração de pagamento da folha, mas, primordialmente, reduz consideravelmente a carga fiscal das agremiações desportivas.

De outro giro, o recebimento pelos atletas de valores relativos à exploração de sua imagem por meio de Pessoa Jurídica também confere uma redução considerável da carga tributária originária. Assim, enquanto na empresa o *quantum debeatur* à título de imposto de renda, em regra, gira em torno de uma alíquota de 12,5% (doze e meio por cento), os mesmos rendimentos quando tributados na pessoa física do atleta, sujeitam-se a uma alíquota substancialmente maior, no patamar de 27,5% (vinte e sete meio por cento).

A inteligência da medida é de percepção imediata, a cessão do direito da imagem para o pagamento das verbas vinculadas a exploração do Direito de Imagem de Atletas profissionais, tem o escopo de mitigar a carga fiscal do atleta, que terá uma diminuição robusta na sua carga tributária originária, e o clube, por sua vez, também é beneficiado, tendo em vista que a base de cálculo de verbas destinadas ao INSS e FGTS também será reduzida, em razão das rubricas terem sido isoladas na dinâmica de pagamento.

A problemática reside no entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB), pois assim como em demais atividades econômicas que permitem elisão fiscal, a Fazenda se atenta para os métodos que são utilizados, de maneira a tentar localizar, ainda de maneira descabida, algum arranjo normativo que seja capaz de quebrar esse planejamento, maximizando a sua arrecadação.

Não por outra razão a RFB já tem se atentado para esse método de licenciamento da imagem como prática de elisão fiscal, sendo que é verdade que muitas veze as distorções das formas jurídicas empregadas pelo Clubes que, pelo bem da verdade, não fazem um planejamento adequado no sentido de mensurar a possibilidade de pulverização do pagamento de maneira isolada, isso tem criado, diga-se, infelizmente, um entendimento por parte da RFB

que sempre que o Direito de Imagem é explorado por intermédio de Terceiro tido como Empresa, o ato está eivado de fraude fiscal.

Os esportistas e seus técnicos estão, definitivamente, no foco da Receita Federal do Brasil. A cada dia a mais autuações lavradas contra atletas, ex-atletas e treinadores sob a alegação de omissão de receitas. Os clubes também não têm escapado das fiscalizações. Muito se deve os substanciais valores das transações ocorridas no ambiente esportivo e na exposição dada pela mídia aos clubes a aos profissionais que atuam nesse meio.<sup>43</sup>

As cifras envolvidas chamam atenção do Fisco, que criou uma equipe específica destinada ao estudo e investigação das transações com profissionais do esporte. Entre as atividades desenvolvidas no meio esportivo, a exploração de direitos personalíssimos foi inserida nos últimos anos no plano de Metas da Receita Federal do Brasil como um dos principais focos de atuação.

Sendo assim, faz-se possível notar uma predisposição, por parte do fisco, em identificar transações que envolvam essa modalidade de direito, e tributá-las, seja em razão da dita atividade não ter sido objeto da tributação ao longo dos anos, seja em razão da identificação de possíveis abusos de forma que são utilizados pelos contribuintes e as pessoas conexas a essa relação.

Em última análise, é possível identificar uma dicotomia no caso em análise, sendo que de um lado estão as Associações Desportivas e os atletas de Futebol, que motivados pela mitigação da carga tributária agem em conjunto no sentido de conformar uma dinâmica diversa de pagamento da original, trazendo uma terceira pessoa para relação de remuneração que antes era restrita a ele e seu empregador, aproveitando a natureza do pagamento, que por não ser verba salarial, pode ser licenciada, ocasionando tratamento favorecido tendo em vista de regime tributária das Pessoas Jurídicas, e do outro lado está a Receita Federal do Brasil, atenta para o modo que esse diferimento é efetivado, lançando autos de infração e desconsiderando a Personalidade Jurídica das Empresas gestoras da imagem cedida tendo em vista qualquer indício de irregularidade ou incongruência.

---

<sup>43</sup> TRIVELA NA REDE. **O Advogado Rafael Marcondes lança obra sobre Tributação de Imagem**. Matéria Online. 2018. Disponível em: <https://trivelanarede.wordpress.com/2018/10/11/o-advogado-rafael-marcondes-lanca-obra-sobre-tributacao-de-imagem/>;

## **6. DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO SOBRE A EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM NA PESSOA FÍSICA DO ATLETA**

Como já discorrido em tópico supra, caso o atleta contribuinte não opte pela operação de licenciamento da sua imagem, o mesmo será tributado pelos métodos ordinários de tributação do IR.

Como também já foi frisado, não será todo o atleta que poderá receber parte de sua remuneração via de direito de imagem, tendo em vista que, ainda que de maneira amadora, o clube estabelece métricas, digam-se, que não tem substância objetiva, para atestar se seria possível segregar o pagamento da imagem, levando-se em conta, para isso, a extensão da imagem do atleta, assim como a sua viabilidade comercial.

Sendo assim, passaremos a discorrer sobre as características e nuances da tributação do IR na pessoa física do atleta, para que depois possamos avançar para um recorte no qual, fazemos um paralelo entre os dois arranjos de tributação, na Pessoa Física do atleta e na Pessoa Jurídica por ele constituída.

O imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza vem delineado no Art. 153, III, CRFB/88 e no Art. 43, CTN, sendo o imposto de competência da União Federal. Vale a menção, ainda que a título de coesão científica, que a razão de ser do Tributo, sendo emprestado o seu sentido extrafiscal, é representado pela equalização e distribuição de recursos, de maneira que, pela sua característica gradual, enquanto maior a disponibilidade jurídica financeira, maior será a capacidade de contribuir. Porém, sabemos que assim não se procede, de maneira que, normalmente, quem mais detém capacidade contributiva, costuma ser o contribuinte que arca com uma carga fiscal reduzida, tendo em vista a possibilidade financeira de contratação de profissionais que conhecem o sistema e, por meio do planejamento, fazem com quem esse contribuinte praticamente esvazie o que seria devido a título de tributo, estratégia essa que está presente no método de licenciamento da imagem.

Vejamos, muitas vezes o contribuinte atleta ou o contribuinte Associação desportiva, tem capacidade contributiva para arcar com a carga fiscal original, na qual a o Atleta é tributado na Pessoa Física e o clube paga e integralidade das verbas como salário, tendo que recolher as contribuições previdenciárias sobre a parcela total do salário, agora não mais de parte dele, porém ambos, atleta e associação, optem por um caminho distinto, de maneira que, ainda que

com certa margem de risco que deve ser levado em conta, escolhem o caminho pelo qual se recolhe menos tributo. Para um leitor desatento, essa escolha pode parecer mesquinha por parte do Clube e do atleta, porém, se colocarmos esse deferimento num horizonte no qual se leva em conta a totalidade das verbas que serão pagas para o atleta até o final do seu contrato, a quantia retida se torna considerável, de maneira que ambos podem usar os valores diferidos em outras áreas da sua atividade empresarial.

Temos como âmbito material de incidência do imposto a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

Destaque necessário para o §1º do Art. 43 do CTN, incluído pela LC 104, na qual se estabelece que “a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, da condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”<sup>44</sup>.

Dessa forma, o legislador opta por uma margem ampla de tributação, em detrimento de uma margem mais restrita de competência, de maneira que os fatos imponíveis se tornam elegíveis para tributação do Imposto de Renda exatamente por essa opção adotado pelo legislador, de ampliar o campo de tributação do Imposto de Renda. E, nas palavras bem colocadas de Hugo de Brito Machado:

E, se assim é perante o sistema tributário disciplinado na Constituição, o código tributário deixou essa questão fora de qualquer dúvida razoável, fixando, embora de modo bastante amplo, os conceitos de renda e de proventos. Não há renda, nem provento sem que haja acréscimo patrimonial, pois o Código Tributário Nacional adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo. Já não é mais possível considerar-se renda uma cessão gratuita de uso de imóvel, por exemplo, como pretendeu, seguindo os anteriores, o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 85.450, de 4.12.1980, em seu Art. 31, parágrafo único segundo o qual era tributável o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente, exceto quando a dependente considerado encargo de família.<sup>45</sup>

Porém, como o objeto da presente capitulação traz à baila o estudo da Tributação do Imposto de renda tendo como sujeito passivo da pessoa física, devemos avançar nesse sentido.

---

<sup>44</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm);

<sup>45</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1998;



É natural a compreensão que a capacidade de contribuir ou a capacidade contributiva da pessoa física seja deveras menor do que a carga destinada a uma Pessoa Jurídica, sendo que a métrica é justa e juridicamente cabível, tendo em vista que, na imensa maioria dos casos as Pessoa Jurídicas que organizam-se para o exercício de atividade empresarial organizada, auferem mais “acréscimo patrimonial” do que uma mera Pessoa Física, que, mesmo que exerça atividade empresarial via sociedade unipessoal, não goza da capilaridade comercial conferida a uma Pessoa Jurídica.

Dessa forma, em se tratando-se de contribuinte Pessoa Física, o legislador, em respeito à natureza das coisas, deve estabelecer como não tributável a parcela do que tenha sido auferido até o valor considerado como mínimo existencial.

De outra senda, critério essencial para o tributo em questão possa ser lançado, como se sabe, é a sua fundamental disponibilização, de maneira que, se houver qualquer obstaculização no sentido de fruição da pecúnia, sua portabilidade, o tributo em tela não terão espaço para incidência, sendo assim, a disponibilidade é elemento nuclear, estrutural da incidência do tipo.

Dessa forma, os regimes aplicáveis na incidência do IR são diversos em se tratando de Pessoa Física ou Pessoa Jurídica, enquanto essa tem por base de cálculo o Lucro Real, sendo esse presumido ou arbitrado, já no caso de tributação da Pessoa Física, a base de cálculo será sempre o Renda Líquida, e as suas alíquotas terão natureza progressiva, diferentemente das alíquotas vinculadas as Pessoas Jurídicas, que terá natureza proporcional.

Sendo assim, respeitando a previsão da progressividade do imposto da Pessoa Física, o Art. 153, §2º, I, CRFB/88, confere a possibilidade de se aplicar 04 (quatro alíquotas), novamente, progressivas, no caso do sujeito passivo ser pessoa física.

Como já sumariamente pincelado, a sistemática do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) passou por uma transição pós promulgação constitucional, quem demonstra com exatidão técnica esse cenário é Hugo de Brito Machado:

A partir de 1989 foi suprimida a classificação dos rendimentos ganhos de capital das pessoas físicas por cédulas, e revogados todos os dispositivos pertinentes a isenções, deduções e abatimentos. O imposto passou a ser devido mensalmente, calculado sobre o rendimento bruto, do qual apenas algumas

parcelas podem ser abatidas, entre as quais as pensões alimentícias, os encargos de família e as contribuições para a Previdência Social.<sup>46</sup>

Abaixo segue tabela representativa dos patamares do tributo objeto do estudo, atualizado para o Exercício de 2021:

**Tabela 01:** Tabela de Imposto de Renda atualizada para o exercício de 2021.

Base de cálculo	Alíquota	Dedução
de 0,00 até 1.903,98	isento	0,00
de 1.903,99 até 2.826,65	7,50%	142,80
de 2.826,66 até 3.751,05	15,00%	354,80
de 3.751,06 até 4.664,68	22,50%	636,13
a partir de 4.664,68	27,50%	869,36
<b>Valor de dependentes: 189,59</b>		

**Fonte:** Debit<sup>47</sup>

<sup>46</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1998;

<sup>47</sup> DEBIT. **Tabelas e Cálculos do IRRF**. Online. 2021. Disponível em: <https://www.debit.com.br/tabelas/tabelas-irrf.php>;

## **7. DA TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM DE ATLETA NA PESSOA JURÍDICA – REGIMES APLICÁVEIS**

Como aqui já delineado, existe a possibilidade da tributação da Disponibilidade Financeira advinda da exploração do Direito de Imagem por ser feita no regime atinente a pessoa jurídica, desde que, essa, seja a detentora da exploração, via contra de cessão ou licença do uso da imagem pelo Atleta, no qual fazem parte a Associação desportiva contratante, a empresa contratada ou cessionária e o atleta cessionário, ou interveniente.

Como já frisado aqui, a dinâmica de pagamento possibilita, de uma só vez, que o clube segregue o que é pago à título de verba salarial, que gera a obrigação de recolhimento das contribuições Sociais do que é pago a título de Direito de Imagem, que não gera essa obrigação, permitindo assim uma economia vultuosa por parte da associação, se levarmos em conta que essa dinâmica pode ser feita com grande parte da malha de atletas profissionais, que tem viabilidade na exploração de sua imagem, além de representar um proveito considerável para os atletas, na medida em que, sendo tributado na pessoa jurídica da qual seja sócio, único sócio, ou mesmo em pessoa jurídica da qual ele não é sócio (muitas vezes a empresa é do agente), sua alíquota será substancialmente menor. Esse recorte será trazido para estudo no capítulo posterior, onde faremos um comparativo entre ambos os regimes de tributação, mas como já frisado, a cessão possibilita uma economia fiscal que pode ultrapassar os 15%.

Para deslinde do presente estudo, segue acórdão proferido pela 4ª Câmara do CARF, nos autos do PAF nº 2401-005-938, assim ementado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF**  
**Exercício: 2012, 2013 RENDIMENTOS DECORRENTES DA CESSÃO DE**  
**DIREITO DE IMAGEM DE JOGADOR DE FUTEBOL. TRIBUTAÇÃO**  
**NA PESSOA**  
**FÍSICA. O art. 129 da Lei 11.196/2005 estabeleceu uma exceção à regra da**  
**tributação na Pessoa Física dos rendimentos recebidos na prestação de**  
**serviços de caráter personalíssimo, autorizando a sujeição tão-somente à**  
**legislação aplicável às Pessoas Jurídicas apenas nas hipóteses prestação de**  
**serviços**  
**intelectuais, de natureza científica, artística ou cultural. MULTA QUALIFI**  
**CADA. Não restando comprovado o dolo, não cabe a qualificação da multa**  
**de ofício. RECEITA DA PESSOA JURÍDICA. RECLASSIFICAÇÃO**  
**PARA RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS DA PESSOA**  
**FÍSICA. APROVEITAMENTO DE TRIBUTO RECOLHIDO NA PESSOA**  
**JURÍDICA. MESMA NATUREZA. POSSIBILIDADE. Cabível a dedução**  
**no lançamento de ofício do imposto de renda da**

pessoa física, antes da inclusão dos acréscimos legais, com relação aos valores arrecadados de mesma natureza a título de imposto de renda da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos tributáveis auferidos pela pessoa física.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos:

“Não obstante, a d. Turma Julgadora de primeiro grau prossegue em sua decisão replica apoiada em falsas premissas, que ora decorrem da interpretação equivocada de normas e institutos jurídicos fundamentais, ora exsurtem da total negligência de normas jurídicas cogentes e aplicáveis ao caso concreto e, até mesmo, da falta de plena compreensão da atividade de jogador profissional de futebol e da indústria do futebol em geral. Cita o artigo 5º da Constituição Federal e argumenta que o legislador constituinte pretendeu (i) proteger a imagem contra agravos ou danos (inciso V), (ii) conferir à imagem característica de inviolabilidade, assegurando indenização em caso de violação (inciso X) e (iii) proteger, na forma da lei, a imagem de pessoas que participem de obras coletivas, incluindo atividades desportivas. Adiante, afirma que ao contrário do que pretende sustentar a decisão recorrida, não há nestes dispositivos constitucionais qualquer vedação da exploração da imagem por terceiros: o que se estipula, isto sim, é que a imagem só deva ser utilizada, seja para fins comerciais ou não, quando a utilização é consentida pelo seu titular. Em relação ao direito de imagem protegido no inciso XXVIII da Constituição Federal, a Lei Pelé (Lei nº 9.615/1998), norma que regulamenta o comando constitucional em tela para profissionais de futebol – expressamente citada no v. Acórdão à página 44, traz em seu artigo 87-A a possibilidade de sua cessão ou exploração mediante contrato de natureza civil. A redação do artigo 87-A da Lei Pelé é absolutamente clara ao autorizar a cessão ou exploração do direito ao uso da imagem do atleta. Não há aqui qualquer restrição ao sublicenciamento deste direito de uso de imagem como pretende fazer crer a d. Delegacia – e nem poderia, posto que o sublicenciamento é, em última análise, uma das formas de exploração do próprio direito de uso da imagem. A única vedação ao sublicenciamento do uso da imagem do Recorrente teria que advir de ajuste contratual entre as partes expressamente vedando a exploração da imagem por terceiros, o que não se verifica no caso concreto.<sup>48</sup>

Na inteligência emprestada ao acórdão, foi refutada a tese no sentido de que, o direito de imagem, por ter natureza personalíssima, não poderia ser licenciado para sua exploração, exatamente pelo fato de que, diferente dos outros direitos com natureza personalíssima, o direito de imagem tem escopo econômico pela sua possibilidade de sua exploração como atividade econômica, de outra senda, foi atestado também, que o recorrente, no caso o brilhante ex-

<sup>48</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão no 2401.005.938**, da 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Brasília, DF, 16 de janeiro de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/nao-cabe-tributacao-exploracao-imagem.pdf>;

jogador Deco<sup>49</sup>, poderia ter se socorrido da legislação civil para constituição da sua empresa, podendo ter constituído uma sociedade unipessoal para tanto, a problemática se basearia, caso você atestado que a empresa licenciada não fosse de titularidade de Jogador e sim de um terceiro.

Dessa forma, restou o recurso voluntário provido, sendo afastado o lançamento fiscal com exigência de multa no patamar de 150%, nesse caso a tese aqui ventilada gerou uma economia que ultrapassa os R\$ 10.000.000,00 (10 Milhões).

O fato gerador do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), como é natural, não é diferente do Fato Gerador da pessoa física, o IRPF, sendo também a aquisição de disponibilidade financeira do Contribuinte. O que irá se diferenciar aqui são os regimes de incidência e as alíquotas, que serão aqui estudados.

Poderíamos entrar aqui no assunto das deduções do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, mas não vemos que há nenhum prejuízo científico caso não adentremos nessa seara, assim como nas deduções do Imposto de Renda na Pessoa Física do Contribuinte.

Fundamental tecer aqui, tal qual como no regime aplicável as Pessoas Físicas, para que o rendimento possa ser considerado disponível, portanto, passível de tributação, não pode haver qualquer tipo de obstaculização para sua fruição, de maneira que a mera disponibilidade jurídica do crédito, não é suficiente, nesse sentido:

O argumento segundo o qual o momento em que a pessoa jurídica apura o lucro ficam automaticamente aumentada as participações do sócio no patrimônio social deve ser visto com cautela, porque na verdade não se presta para justificar a tributação questionada. Primeiro porque aceita-lo significa suprimir a distinção entre pessoa jurídica e a pessoa de seus sócios. Segundo porque, mesmo admitindo que, apurado o lucro pela pessoa jurídica, ocorre um automático aumento da participação do sócio no patrimônio desta, tem-se de considerar que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, da renda, e no caso o sócio não adquire disponibilidade nenhuma. Nem econômica, nem jurídica.<sup>50</sup>

O trecho colacionado acima é de interessante valia para compreendermos o que se entende por disponibilidade, de maneira que, em se tratando de lucro, caso ainda não distribuído entre os sócios, esse não pode ser considerado na esteira da disponibilidade dos mesmos, afinal,

---

<sup>49</sup> Anderson Luís de Souza, mais conhecido como Deco, é um ex-jogador de futebol, nascido no Brasil e naturalizado português, que atuava como meio-campista;

<sup>50</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1998;

o lucro está disponível para a Pessoa Jurídica, não para as Pessoa Físicas dos sócios que a compõe, sendo que esses não se confundem.

De outra guisa, diferentemente do regime aplicável as Pessoas Físicas, a alíquota aplicável as Pessoas Jurídicas tem natureza proporcional, a sua base de cálculo será o Lucro Real, sendo esse presumido ou arbitrado. Portanto, tratando-se de Pessoa Jurídica a base de cálculo do imposto será o Lucro, que poderá ser, conforme o critério de determinação, real, arbitrado ou presumido.

O lucro real constitui a base de cálculo das pessoas jurídicas em geral, podendo ser entendido assim como o acréscimo real de patrimônio, em período determinado. A legislação aplicável, qual seja, O Decreto Lei 1.598/77<sup>51</sup>, define o lucro real como sendo “O lucro Líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”

Como já frisado, a tributação com base no Lucro Real é a regra, da qual somente se pode afastar a autoridade administrativa em situações nas quais o contribuinte, obrigado legalmente a manter a escrituração contábil completa, não a mantenha, impossibilitando, com isso, o conhecimento do resultado econômico da sua atividade.

O lucro arbitrado será aplicável nas seguintes hipóteses:

- a) O contribuinte, sujeito a tributação com base no lucro real, não dispõe de escrituração na forma das leis comerciais ou fiscais, ou deixa de elaborar as demonstrações financeiras legalmente exigidas.
- b) O contribuinte, sujeito a tributação com base no Lucro Presumido, deixe de cumprir as obrigações acessórias relativas à sua determinação.
- c) Recusa-se o contribuinte a apresentar a Autoridade Administrativa tributária os livros e documentos de sua escrituração
- d) A escrituração mantida pelo contribuinte contém vícios, erros ou deficiências que a tornam imprestável para a determinação do Lucro, real ou presumido.

---

<sup>51</sup> BRASIL. **Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Brasília, DF: Presidência da República, 1977. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm);

e) O comissário ou representante de pessoa jurídica estrangeira deixa de fazer, em sua escrituração contábil, a apuração do seu lucro separadamente do lucro do comitente ou representado domiciliado no exterior.

f) O contribuinte espontaneamente opta por essa forma de cálculo do imposto.

Apesar da nomenclatura utilizada, Hugo de Brito Machado faz importante alerta sobre a sistemática supra:

Do ponto de vista rigorosamente jurídico, o direito do Contribuinte de demonstrar o lucro real menor do que o arbitrado pela Autoridade Administrativa só encontra limite na coisa julgada. Assim, mesmo lançado definitivamente o imposto, poderá ele, perante o judiciário, demonstrar que o lucro por ele realmente aferido é menor, ou que não auferiu lucro nenhum. Se o imposto que a Constituição permite seja cobrado é sobre a renda, e renda não há, não pode haver obrigação de pagar esse imposto. A cobrança, nesse caso, lesa o direito do contribuinte, e a lei não pode excluir da apreciação do Judiciário nenhuma lesão ou ameaça a direito.<sup>52</sup>

Já em relação ao regime do lucro presumido, deveras mais simples, é aplicável a empresas de pequeno porte que não possuem livros comerciais e registros contábeis que sejam capazes de demonstrar com a exatidão necessária, qual foi o lucro auferido no ano calendário, nessa toada discorre o autor:

As firmas individuais e as Pessoa Jurídicas cuja a receita bruta seja inferior a determinado montante e que atendam ainda a outras exigências da lei ficam dispensados de fazer escrituração contábil de suas transações e imposto de renda, nestes casos, é calculado sobre o lucro presumido, que é determinado pela aplicação de coeficientes legalmente definidos, sobre a receita bruta anual, conforme a natureza da atividade. Para a apuração da Receita Bruta será sempre considerado o ano civil.<sup>53</sup>

Segue abaixo tabela sinótica no qual compilamos as alíquotas com os seus respectivos regimes:

<b>LUCRO PRESUMIDO</b>	
BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA
Até R\$ 20.000,00	15%
Mais de R\$ 20.000,00	25%

<sup>52</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1998;

<sup>53</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1998;

Não fora afixada tabela sinótica compilando alíquota do Lucro Real, tendo em vista que será apresentada tabela específica no próximo capítulo.

Restou aqui delineado os principais contornos do regime de Tributação atinentes a Pessoa Jurídica, nos resta traçar um paralelo entre ambos os regimes aplicáveis, para depois adentrarmos no estudo das problemáticas envolvendo os casos concretos, cujo a problemática central reside no licenciamento do Direito de imagem para PJ.



## 8. DA CARGA TRIBUTÁRIA DO IRPJ X IPRF

Como já frisado aqui, a possibilidade do licenciamento da exploração do Direito de imagem possibilita a redução da carga tributária da associação desportiva como fonte pagadora, pelo simples motivo de que a verba paga a título de Direito de Imagem não guarda consigo natureza salarial, com essa segregação, é possível a dispensa do recolhimento das contribuições Sociais (PIS, PASEP, COFINS, CSLL) sobre os valores que serão destinados pela exploração do Direito Personalíssimo.

Interessa ao atleta também o recebimento dos valores via PJ, tendo em vista que as alíquotas aplicáveis no IRPJ são substancialmente menores do que as aplicáveis ao IRPF, na hipótese de o atleta não licenciar a sua imagem para uma Empresa.

Nessa senda, segue a tabela retirada da obra A Tributação do Direito de imagem no esporte, de Rafael Marchetti Marcondes:

	IRPJ					CSLL		PIS	COFINS	IRPF	TOTA
	Renda	BC=Renda 32%	AI. =15%X BC	Adic.10% X (BC-R\$ 20 mil)	Subtot al	BC=Rend a 32%	AI. =9%XBC	0,65% X Renda	3%X Renda	27,5% X Renda	
<b>P F</b>	R\$ 100mi l	x	x	x	x	x	x	x	x	R\$ 27.500	R\$ 27.500
<b>P J</b>	R\$ 100mi l	R\$ 32mil	R\$ 4.800	R\$ 1.200	R\$ 6.000	R\$ 32mil	R\$ 2.880	R\$ 650,00	R\$ 3mil	x	R\$ 12.530

Portanto, faz- ser possível colocar em plano, diante do aqui exposto e utilizando a tabela sinótica, compreender o porque do esforço dos profissionais da área para enquadrarem os rendimentos como de Pessoa Jurídica fossem mirando, principalmente, a economia tributária.

Essa economia fica ainda mais latente se levarmos em conta que essa metodologia é feita com a grande maioria dos atletas que compõe as equipes profissionais do Clube, de maneira que talvez a economia fiscal arquitetada pelo licenciamento da imagem de um atleta não justifique o risco de reenquadramento dos rendimentos por parte da RFB, que muitas vezes gradua a multa no patamar de 150%. Porém, se levarmos em conta a economia efetivada, tendo em vista a aplicação do instituto na quase inteireza dos atletas profissionais, a vantagem torna-

se evidente e cristalina, podendo se afirmar, inclusive que esse método de tornou usual em grande parte das Associações Desportivas.

Ocorre que, do ponto de vista prático, sempre existirá o risco de autuação da receita federal por omissão de rendimentos, caso não seja efetivamente comprovado o caráter comercial da imagem do atleta, passível de exploração econômica, sendo assim, não rara vezes, a RFB requer em seus termos de autuação, que a empresa intermediária apresente contratos comerciais nos quais o objeto do pactuação seja a exploração da imagem do seu atleta, justificando, do ponto de vista comercial, a razão de ser da remuneração pela pessoa jurídica.

Ocorre que, muitas vezes, a empresa constituída para o recebimento do rendimento vinculado a exploração do direito de imagem, tem sérias dificuldades em fornecer subsídios que comprovem sua efetiva participação na agenda comercial do atleta, se limitando a fazer o repasse posterior ao atleta, ensejando nesse caso a constatação de omissão de rendimento para o reenquadramento do regime tributário ou a desconsideração da personalidade jurídica da empresa, do ponto de vista fiscal, terão o mesmo efeito prático.

Caso não fique comprovado a efetiva exploração da imagem pelo clube, com contratos de marketing, parceiros comerciais, material divulgado nas redes sociais, difícil será a comprovação perante a RFB de que a remuneração paga não se configura como omissão de receitas, tendo em vista a fragilidade da tese.

Portanto, do ponto de vista fiscal, mesmo que a segregação do salário tenha exclusivo fundamento na elisão fiscal, é fundamental que essa estratégia seja estruturada junto com a equipe de marketing, para que, desde a assinatura do contrato de imagem, seja comprovado que o clube auferir rendimento com a exploração da imagem do seu atleta, caso contrário, a autuação será certa e evidente.

Segue ementa do acórdão proferido pela 4ª Câmara do CARF, 1ª Turma ordinatória/2ª Seção de Julgamento no Processo nº 15983.720430/2012-44:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2007, 2008 IRPF. RENDIMENTO DO TRABALHO. São tributáveis os rendimentos recebidos de pessoas físicas e jurídicas decorrentes do exercício de atividade remunerada. ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA SALARIAL. Os valores fixos e mensais pagos pelo clube ao jogador de futebol, por meio de empresa intermediária, não podem ser considerados como retribuição pelo direito do uso de imagem de

forma a não integrar os rendimentos tributáveis do contribuinte, uma vez constatado que tais valores são mera contrapartida pelo trabalho do atleta. **MULTA. A multa exigida na constituição do crédito tributário por meio do lançamento fiscal de ofício decorre de expressa disposição legal. MULTA QUALIFICADA. INTUITO DOLOSO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.** Uma vez ausente a demonstração da conduta dolosa do sujeito passivo, definida em lei como sonegação ou fraude, a exclusão da qualificação da multa de ofício é medida que se impõe, com redução da penalidade ao patamar básico de 75%.<sup>54</sup>

Dessa forma resta claro que é necessário a efetiva comprovação da natureza da remuneração, caso contrário, o planejamento será enquadrado como omissão de receitas, merecendo aplicação de reenquadramento do regime tributário.

Segue parte dispositiva do mesmo acórdão do qual colacionamos a ementa supra que demonstra de maneira cristalina essa posição por parte da RFB:

Desta forma, desconsiderou o negócio jurídico praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, entendendo que, na verdade, os valores pagos à empresa Sérgio Dias são rendimentos da pessoa física, devendo assim serem tributados. Assim, uma vez constatada a omissão de rendimentos, cabe à autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, desconsiderar a forma sob a qual os valores foram pagos, para, com base na realidade emergente, apurar o imposto devido e condutas incompatíveis com a legislação tributária aplicável. Do contrário, esvaziar-se-ia inteiramente a obrigatoriedade das normas tributárias, deixando a questão inteiramente ao arbítrio, interesses e conveniências dos pactuantes, causando, conforme o caso, prejuízo ao erário decorrente de fraude. Vê-se que a autoridade administrativa fiscal possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos que não reflitam a realidade, notadamente, na hipótese de ocorrência de simulação/fraude como ocorrido no presente caso, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora que não pode ficar adstrita aos aspectos formais dos atos e fatos. Logo, uma vez verificado que o sujeito passivo utiliza de simulação/fraude para esquivar-se do pagamento de tributo, o auditor fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados em detrimento da verdade jurídica aparente (formal). Dito de outra forma, uma vez evidenciada a conduta simulatória ou fraudulenta, não resta outra opção à fiscalização, a não ser descaracterizar a relação formal existente e considerar, para efeitos do lançamento tributário, a relação real que se apresenta, identificando corretamente o sujeito passivo da relação jurídica tributária.<sup>55</sup>

---

<sup>54</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão no **2401.007.199**, da 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Brasília, DF, 03 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=8068757>;

<sup>55</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão no **2401.007.199**, da 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Brasília, DF, 03 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=8068757>;

Nesse ensejo, o entendimento exarado foi no sentido de que os rendimentos recebidos pelo atleta tinham natureza salarial, tendo em vista que os valores mensais pagos pelo Clube, por meio de empresa intermediária, não podem ser considerados como retribuição pelo direito do uso de imagem do Atleta, uma vez que fora constatado que tais valores são mera contrapartida pelo trabalho do deste.

Dessa forma, caso não reste comprovado que a empresa de Fato exercia uma função na agenda do atleta, não sendo constituída como uma empresa “laranja”, que tenha provas materiais robustas o suficientes pra demonstrar que aqueles valores eram pagos pela contraprestação da exploração da imagem e não para disfarçar a real natureza dos rendimentos como contraprestação de trabalho, o fisco certamente irá lançar mão de sua prerrogativa para reenquadrar o regime tributário em razão da omissão de rendimentos ou mesmo desconsiderar a personalidade jurídica da empresa para que a tributação ocorra diretamente na pessoa física do atleta.

Para que o contrato de direito de imagem, intermediado por pessoa jurídica, seja considerado válido e os valores recebidos sejam dissociados da remuneração paga pelo trabalho, é necessário comprovar que o contrato de direito de uso de imagem é autônomo em relação ao contrato de trabalho, possuindo assim natureza civil e os rendimentos dele provenientes não integram a remuneração do atleta.<sup>56</sup>

Colacionamos novamente parte dispositiva do acórdão para atestar a possibilidade da segregação de receitas aqui amplamente difundida, o que ocorreu na presente autuação fora a falta de comprovação da autonomia do contrato de imagem.

Caso o RFB do Brasil entenda que houve dolo por parte do contribuinte, no sentido de utilizar a pessoa jurídica para “maquiar” o rendimento, o fisco poderá aplicar multa de ofício ao *quantum debeatur*, podendo, inclusive, ser qualificada, chegando ao patamar de 150%, conforme previsão do Art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996<sup>57</sup>, caso reste comprovado atuação fraudulenta por parte do contribuinte.

---

<sup>56</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão no 2401.007.199**, da 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Brasília, DF, 03 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=8068757>;

<sup>57</sup> BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm);

## **9. DA POSSIBILIDADE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA SEM LEI AUTORIZADORA**

No capítulo supra, discorreremos, ainda que sumariamente, sobre a possibilidade de economia tributária em razão da diferença do regime tributária aplicável na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Física e da Pessoa Jurídica, de maneira que essa recebe um tratamento diametralmente mais favorável do aquele.

Dessa forma é comum a utilização de Pessoa Jurídicas para o recebimento dos rendimentos relativos ao direito de imagem, figurando como licenciado contratado, de maneira a segregar, ao artista ou atleta, a natureza de cada remessa de pagamento.

Ocorre que, o fisco atento para essa modalidade de elisão, tem lançado mão da sua fiscalização para desconsiderar certos atos e pessoa jurídicas, sob o argumento de que houve abuso de direito por parte do contribuinte, de maneira que esse utiliza a personalidade jurídica da empresa com único fito de afastar a carga tributária incidente para as pessoas físicas.

Iremos discorrer brevemente sobre o instituto da Desconsideração da Personalidade Jurídica, para depois, em ato contínuo, analisar decisões nas quais foi aplicado o dito instituto, na tentativa de localizar possíveis fragilidades.

O instituto da desconsideração da personalidade jurídica está previsto no Art. 50, Código Civil de 2002, da seguinte forma:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza.

§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por:

I - Cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa;

II - Transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e

III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

§ 3º O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º deste artigo também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica.

§ 4º A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica.

§ 5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica.<sup>58</sup>

Portanto, a redação do dispositivo é objetiva, diferente das métricas aplicáveis pelo instituto, de maneira que, se for comprovado pela Autoridade Administrativo Fiscal, figurando nessa relação como parte credora, o desvio de finalidade por parte da Empresa detentora da exploração do Direito de imagem, o fisco lançará mão da desconsideração, estendendo aos bens dos sócios e administradores beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

O §1º do mesmo art. 50 dá o contorno do que seria considerado desvio de finalidade, informando que seria a utilização da pessoa jurídica com propósito de lesar credores e para prática de atos ilícitos de qualquer natureza.

Efetivamente, a desconsideração da personalidade jurídica exige a comprovação de fraude, abuso de direito, desvio de finalidade ou confusão patrimonial para que se aplique a mencionada teoria, não se podendo aceitar como tal a mera insolvência da Pessoa Jurídica ou a dissolução irregular da empresa.<sup>59</sup>

Insta frisar que, existia uma discussão antiga na doutrina, no sentido de verificar se estava no rol de prerrogativas das Fazendas Públicas e seus órgãos executores, a possibilidade de, uma vez constatada o uso indevido da Personalidade Jurídica com fito exclusivo na economia tributária, mormente tendente a disfarçar a origem e natureza do rendimento recebido, podia o Autoridade Fazendária lançar mão do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, de modo a atingir o patrimônio da pessoa dos sócios por dívida contraída em nome da sociedade, uma vez que atuação da autoridade administrativa tributária, mesmo na atividade de perseguição ao crédito tributário, deve ser pautada sempre pela legalidade.

---

<sup>58</sup> BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm);

<sup>59</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Parte Geral**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018;

Sendo assim, existia uma cisão na aplicação do instituto, de maneira que parcela da doutrina entendia que a autoridade administrativa só poderia utilizar do instituto se houvesse movimento legiferante no sentido de positivizar tal possibilidade e outra parcela da doutrina que entendia que o instituto previsto no Art. 50/CC<sup>60</sup> é plenamente aplicável em matéria tributária, uma vez comprovado a atuação fraudulenta do contribuinte, utilizando a personalidade jurídica da empresa para dissuadir a real natureza do rendimento, alcançando a almejada elisão fiscal por meio de abuso de forma.

Trazemos à baila um acórdão proferido no ano de 2013, de nº 2301-003.825 – 3ª Câmara/1ª Tuma Ordinária, tendo como parte recorrente o Grêmio Football Porto alegreense, no qual se discutia, entre outras matérias, a possibilidade da aplicação da desconsideração da Personalidade Jurídica de Empresa que recebia os rendimentos classificados como remuneração pela contratação da imagem, mesmo sem lei autorizado, oportunidade na qual restou afastada a personalidade da Empresa, segue trecho da ementa:

#### DA NULIDADE POR AUSÊNCIA DE NORMA QUE AUTORIZE A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Constatado o mau uso da personalidade jurídica, autorizasse desconsiderar a personalidade jurídica, diante do caso concreto, a separação patrimonial existente entre a pessoa jurídica e seus membros, a fim de estender a esses a responsabilidade pelo adimplemento das obrigações formalmente imputadas ao ente coletivo. A desconsideração da personalidade jurídica não necessita de dispositivo legal específico para determinar sua legalidade, haja vista a consagração e a plena aplicabilidade do instituto da desconsideração em qualquer relação jurídica pela jurisprudência, pois ela é um dos poucos instrumentos capazes de combater as condutas fraudulentas e abusivas. No caso em tela o que determinou a desconsideração das personalidades jurídicas dos ditos prestadores de serviços foram os contratos, que sobejamente são trabalhistas e não cíveis, onde há neles nítida condição de empregado do Recorrente, pois os serviços eram prestados de forma pessoal, em caráter não eventual e sob subordinação, elementos caracterizadores da relação trabalhista e previdenciária.

Na verdade, a parte dispositiva do trecho da ementa é suficientemente autoexplicativa, tendo em vista que traz o comando autorizativo da aplicação do instituto, quando diz que “No caso em tela o que determinou a desconsideração da personalidade jurídica dos ditos prestadores de serviços

---

<sup>60</sup> Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso. Fonte: **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm);

foram os contratos, que sobejamente são trabalhistas e não cíveis, onde há neles nítida condição de empregado do recorrente.<sup>61</sup>

Assim, o fato que fundamentou a desconsideração da personalidade jurídica foi a situação na qual delineamos de maneira exaustiva aqui nesse trabalho, sendo que a Associação Desportiva em questão utiliza uma empresa intermediária para o pagamento do Direito de Imagem dos atletas, segregando as rubricas de pagamento e licenciando sua titularidade, porém, como não restou rechaçada por parte do corrente a natureza salarial das remessas.

Segue, novamente, trecho do voto que conforma o acórdão supra, no qual o julgador fornece a razão de ser da desconsideração da personalidade jurídica:

### iii) DA NULIDADE POR AUSÊNCIA DE NORMA QUE AUTORIZE A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Diz a Recorrente que a Fiscalização desconsiderou a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviço para exigência da contribuição social. Aduz da necessidade de comprovar o dispositivo de lei que autoriza tal comportamento. Evidente e não olvidemos que no ordenamento jurídico pátrio a pessoa jurídica tem personalidade própria e, portanto, distinta das pessoas físicas que a compõem. Isto implica que ela (pessoa jurídica) tenha vida própria e aja separadamente no âmbito das relações jurídicas e econômicas, desvinculada das pessoas físicas que a integra, o que estimula a iniciativa privada e contribui para o desenvolvimento econômico e social de toda a sociedade.

Como dito alhures o Brasil adotou esta teoria trazida pelo doutrinador Rubens Requião, cuja jurisprudência foi sendo inserida cadenciam ente e é hoje conhecida como ‘desconsideração da personalidade jurídica’ ou ‘teoria da superação da autonomia patrimonial da pessoa jurídica’, e amplamente utilizada, mormente pela justiça do trabalho e pela fiscalização da Receita Federal. Mas não foi somente abarcada pela doutrina e jurisprudência, eis que o legislativo quando da criação do Código de Defesa do Consumidor (Lei nº. 8.078/90), também manifesta esta teoria, assim como a Lei nº 8.884/94, que dispõe sobre a preservação e a repressão às infrações contra a ordem econômica, a Lei nº. 9.605/98, que disciplina a responsabilidade por lesões ao meio ambiente, bem como o próprio novel Código Civil (Lei nº. 10.406/2002) consolidou, em seu artigo 50, a desconsideração da personalidade jurídica como medida excepcional a ser aplicada não só na área cível, mas em todas as relações jurídicas privadas. No âmbito do direito tributário, muito tenho me acautelado à aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, eis que medida extrema e excepcional que permite tornar ineficaz temporariamente a autono

<sup>61</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão no 2301-003.825**, da 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Brasília, DF, 19 de novembro de 2013. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=5959299>;



mia patrimonial da pessoa jurídica, para atingir os patrimônios particulares dos seus sócios, a fim de que esses respondam pelas obrigações sociais, e ou, muitas vezes, torna inexistente uma personalidade jurídica para conhecer a relação trabalhista, sendo que muitas vezes é cível. Somente tenho admitido tal desconsideração quando muito clara está a fraude existente, com fim precípuo de enganar o Fisco, isto para viabilizar a repressão de condutas fraudulentas e abusivas praticadas pelos sócios ou administradores da pessoa jurídica. Para este singelo Julgador cada caso pode comportar decisões diferentes, eis

que o que determina é a atuação fiscal para comprovar o ilícito tributário, pois até a doutrina pátria diverge acerca da necessidade ou não de dispositivo legal específico que autorize a aplicação da desconsideração nas relações jurídicas tributárias. A esse respeito, é possível encontrar duas correntes doutrinárias. A primeira corrente defende a necessidade de previsão expressa da desconsideração da personalidade jurídica em regra jurídica permissiva para a sua efetivação no âmbito do direito tributário, sob a justificativa de que esse ramo do direito é regido pelo princípio da legalidade (art. 37, caput, da CF/88), o qual impõe que a conduta da Administração Pública esteja sempre em consonância com o disposto em lei. Sendo assim, a Administração não é livre em sua atuação, devendo pautar seu comportamento no que for definido em lei. A segunda corrente, cuja qual adoto como minha, sustenta a desnecessidade

de dispositivo legal específico, haja vista a consagração e a plena aplicabilidade do instituto da desconsideração em qualquer relação jurídica pela jurisprudência, pois ela é um dos poucos instrumentos capazes de combater as condutas fraudulentas e abusivas. No caso em tela tenho que o que determinou a desconsideração das personalidades jurídicas dos ditos prestadores de serviços foram os contratos, que sobejamente são trabalhistas e não cíveis, onde há neles nítida condição de empregado do Recorrente, pois os serviços eram prestados de forma pessoal, em caráter não eventual e sob subordinação, elementos caracterizadores da relação trabalhista e previdenciária. No relatório fiscal há a comprovação do dito acima, eis que juntado alguns contratos de prestação de serviços. Sem razão a Recorrente.<sup>62</sup>

Deveras elucidativo o voto supra, a uma porque bem delineia esse entendimento que por muito perdurou na inteligência dos julgadores, qual seja, a possibilidade ou não da aplicação do instituto da Desconsideração da Personalidade Jurídica me matéria de Direito Tributário, em razão da limitação adstrita ao standard do princípio da estrita legalidade, e duas pois a dita desconsideração se deu em razão da situação na qual aqui estudamos, veja:

No âmbito do direito tributário, muito tenho me acutelado à aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, eis que medida extrema e exc

<sup>62</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão no 2301-003.825**, da 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Brasília, DF, 19 de novembro de 2013. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=5959299>;

epcional que permite tornar ineficaz temporariamente a autonomia patrimonial da pessoa jurídica, para atingir os patrimônios particulares dos seus sócios, a fim de que esses respondam pelas obrigações sociais, e ou , muitas vezes, torna inexistente uma personalidade jurídica para conhecer a relação trabalhista, sendo que muitas vezes é cível. Somente tendo admitido tal desconsideração quando muito clara está a fraude existente, com fim precípua de enganar o Fisco, isto para viabilizar a repressão de condutas fraudulentas e abusivas praticadas pelos sócios ou administradores da pessoa jurídica.<sup>63</sup>

Dessa forma, é fundamental tecer que, caso o entendimento do fisco seja no sentido de que a empresa fora constituída com fito dissimulatório, tendo como razão de ser a distorção das remessas de pagamento e os rendimentos declarados, será o da desconsideração ou do reenquadramento, com a aplicação da multa de ofício prevista no Art. 44, §1º, da lei 9.430/1996<sup>64</sup>.

Nessa toada, vale trazer para apreciação a Súmula 14, proferido pelo CARF, estabelecendo que a mera omissão de rendimentos na declaração não resta para aplicação da multa de ofício, segue a redação:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.<sup>65</sup>

Sendo assim, a Autoridade Administrativa precisa lograr êxito em demonstrar que a autuação ultrapassou a barreira, diga-se, que muitas vezes não é tão clara, que a ocultação de rendimentos se deu de maneira dolosa, com intuito específico de lesão ao erário, de maneira que, se existir falta de comprovação ou qualquer dúvida relativa, o julgamento deverá ser a favor do contribuinte, não sendo aplicável a multa de ofício, nesse sentido segue trecho de voto do Conselheiro João Mauricio Vital, no acórdão nº 2301-009.375 – 2ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária:

Não percebo a ocorrência de simulação. Vejo, como bem apontou o recorrente, uma divergência quanto à legislação aplicada e os seus efeitos. O recorrente entendeu que os valores pagos às suas empresas se sujeitariam à

<sup>63</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão no 2301-003.825**, da 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Brasília, DF, 19 de novembro de 2013. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=5959299>;

<sup>64</sup> BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm);

<sup>65</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula nº 14**. Brasília, DF, 01 de abril de 1995. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>;

tributação própria das pessoas jurídicas, e as empresas até recolheram os tributos nessa condição. No meu entender, aqueles valores constituíram-se rendimentos da pessoa física por derivarem de prestação de serviços personalíssimos. Vejo cristalina divergência de interpretação e aplicação da legislação, mas não está comprovado o evidente intuito de fraude. Note-se que o sujeito passivo omitiu os rendimentos tributáveis da pessoa física, mas não procurou ocultar a ocorrência do fato gerador, que sempre esteve evidenciado. Como estabelece a Súmula CARF nº 14, a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Conclusão Voto por dar parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%.<sup>66</sup>

No caso supra, v.g., foi atestado que a divergência interpretativa quando ao regime aplicável não é fato suficiente para confirmação da simulação, restando afastada a aplicação da multa qualificada por dolo na atuação do contribuinte.

---

<sup>66</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão no 2301-009.375**, da 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Brasília, DF, 12 de agosto de 2021. Disponível em: [file:///C:/Users/Luiz/Downloads/Decisao\\_15586720629201417.PDF](file:///C:/Users/Luiz/Downloads/Decisao_15586720629201417.PDF);

## **10. DA NATUREZA COMERCIAL DO DIREITO DE IMAGEM COMO DIREITO PERSONALÍSSIMO**

Outro aspecto de fundamental importância no presente estudo, e de interessante discussão, do ponto de vista prático e acadêmico, é o entendimento dos Tribunais Administrativos quanto ao objeto da licença da imagem.

Dessa forma, iremos identificar algumas teses utilizadas em julgamentos do CARF, em casos emblemáticos, no qual a tese central, no capítulo do Acórdão que tratava especificamente sobre a possibilidade de uma Empresa ser detentora da exploração do Direito de Imagem de Pessoa Física, era verificação jurídica do objeto de empresa, sendo interpretada por parte dos julgadores como sendo impossível do ponto de vista jurídico.

Sinteticamente, caso o objeto da empresa fosse realmente impossível, no sentido da sua adequação, a razão seria, a consideração de que a exploração de Direitos de caráter Personalíssimo, como é o de imagem, só poderia ser efetivado pelo Pessoa Física, e não por um terceiro, visto que a imagem é elemento indissociável da pessoa humana.

Porém, insta verificar que, em um contrato de cessão de exploração do Direito de Imagem de Pessoa Física, seja qual for a profissão (desde que artística), o objeto da pactuação não é o direito em si, e não poderia ser, mas apenas os Direitos Patrimoniais, estritamente pecuniários, decorrentes dessa exploração, o que é diametralmente diferente.

Insta tecer que, o Direito de Imagem, apesar de ser um Direito Personalíssimo, tem uma característica que os difere dos demais direitos da mesma espécie, qual seja, a possibilidade da sua exploração econômica. Esse traço particular do Direito de Imagem conferir-lhe-ia um caráter patrimonial passível de ser explorado por Terceiros, seja Pessoa ou Jurídica.

Nesse sentido segue ementa do Acórdão proferido pela 2ª turma no Processo de nº 11516.000152/2004-51, na qual figura como Recorrente o Famoso tenista Gustavo Kuerten. Parte do julgamento se ateve a problemática aventada supra, na qual houve massiva discussão acerca da possibilidade da Empresa constituída pelo Tenista e seu irmão, ter como objeto a exploração do Direito de Imagem do primeiro:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA

IRPF Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003  
 CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA PERSONALÍSSIMA . TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. Os rendimentos decorrentes de serviços de natureza eminentemente pessoal, inclusive os relativos à cessão de direitos de imagem, devem ser tributados na pessoa física do efetivo prestador do serviço, sendo irrelevante a denominação que lhes seja atribuída ou a criação de pessoa jurídica visando alterar a definição legal do sujeito passivo.

COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM DECORRÊNCIA DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS. Em respeito ao princípio da moralidade administrativa, uma vez que foram reclassificados os rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, devesse adotar o mesmo procedimento em relação aos tributos pagos na pessoa jurídica vinculados aos rendimentos/receitas reclassificados, ou seja, apurado o imposto na pessoa física, deste devem-se abater os tributos pagos na pessoa jurídica, antes dos acréscimos legais de ofício.

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. Não pode prevalecer a exigência da multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, na hipótese em que cumulada com a multa de ofício incidente sobre a omissão de rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, quando as bases de cálculo de tais penalidades são idênticas.<sup>67</sup>

Entre outras questões que envolviam a autuação do Tenista, estava a característica do Direito que era objeto da empresa, sendo citado na própria ementa, de maneira sumária que, os serviços de caráter eminentemente pessoal, inclusive os decorrentes de cessão da exploração do Direito de Imagem, devem ser tributados na Pessoa Física, sendo irrelevante a criação de Pessoa Jurídica visando “alterar a definição legal do sujeito passivo”.

No caso em tela, o famoso tenista constituiu uma empresa com o seu irmão, denominada Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda. Dita empresa ficava encarregada de, entre outras atribuições, a feitura de contratos, agendamento de eventos e campanhas publicitárias e gerenciamento e comercialização da imagem do atleta.

Dessa forma, todos os rendimentos decorrentes de contratos que tinham como objeto a exploração do Direito de Imagem, entre eles, campanhas publicitárias de artigos esportivos e patrocínios e promoção de eventos eram tributadas na Empresa Guga Kurten Participações e

---

<sup>67</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão no 9202-004.548**, da 2ª Turma. Brasília, DF, 23 de novembro de 2026. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6934059>;

Empreendimentos Ltda, sendo assim, por óbvio a empresa recolhia Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pelo regime do lucro presumido.

Ocorre que a empresa foi autuada pela Receita Federal do Brasil, entre os exercícios de 1999 a 2002, tendo como fundamento central a omissão de rendimentos. O entendimento exarado pelo Tribunal Administrativo foi o de que os rendimentos vinculados a atividade ofertado pelo tenista Gustavo Kuerten deveriam ter sido tributados na sua Pessoa Física, de maneira que a opção arquitetada configurava flagrante omissão de rendimentos, passível de multa qualificada pela manobra dolosa do contribuinte.

Segue trecho do AIIM que atesta tal entendimento:

Verificando as declarações de ajuste anual da pessoa física de Gustavo Kuerten (fls. 11 a 21 e 1865 a 1870)

Constata-se que não são declarados os rendimentos provenientes dos contratos de patrocínio e de uso de imagem celebrados com empresas brasileiras, os quais são incluídos como rendimentos da empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, da qual é sócio com o irmão Rafael Kuerten, cada um possuindo 50% das quotas. O que chama a atenção nestes contratos é a tentativa de disfarçar o verdadeiro contratado, que é o Sr. Gustavo Kuerten, incluindo-o como interveniente anuente, e tornando-o o principal responsável pelo cumprimento do contrato, bem como a principal causa para a sua ruptura. Esta operação tem o claro objetivo de enquadrar os rendimentos em uma tributação menos onerosa, tendo em vista que a tributação na pessoa jurídica, através da opção pelo lucro presumido, é muito inferior àquela aplicável à pessoa física, que é a verdadeira contratada.<sup>68</sup>

Interessante notar que, é que na conformação do presente acórdão, no qual os votos restaram empatados, sendo necessário o voto de qualidade que será trazido a estudo, foram lançados entendimentos rigorosamente diversos no julgamento, fazendo possível afirmar que, na época em que o acórdão fora exarado, o entendimento quanto a problemática estava longe de ser pacificado.

Nesse sentido segue trecho do Voto da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo:

---

<sup>68</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão no 9202-004.548**, da 2a Turma. Brasília, DF, 23 de novembro de 2026. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6934059>;

No presente caso, restou sobejamente comprovado que as relações jurídicas que ensejaram o recebimento dos valores em tela não poderiam ser objeto de prestação por uma Pessoa Jurídica, o que se evidencia pelas próprias obrigações contratuais, tais como realizar entrevistas, usar determinadas peças de vestuário e estar presente em eventos específicos. Ora, essas são obrigações de impossível cumprimento por uma Pessoa Jurídica, restando evidente que foram desempenhadas pela Pessoa Física do Contribuinte autuado. No mesmo sentido, as hipóteses elencadas nos contratos, que ensejariam a eventual rescisão, têm como consequência a condenação da Pessoa Física, já que ditas condutas obviamente não poderiam ser imputadas a uma Pessoa Jurídica.<sup>69</sup>

Veja que a conselheira esbarra sua compreensão integral sobre o instituto, pelo fato de não visualizar em sua interpretação diante do caso, que o direito de imagem tem caráter bifronte, ficando prejudicado a tese de defesa por um julgamento meramente superficial em face da problemática, no sentido de que o objeto da empresa constituída, não poderia ser prestado pela Pessoa Jurídica por seu caráter pessoal, argumento esse que tem fragilidade latente, tendo em vista que a empresa tem objeto próprio, com características que o permitem a atividade empresarial:

Assim, constatasse claro equívoco jurídico ao se classificar os rendimentos decorrentes desses contratos como receita de uma Pessoa Jurídica, já que se trata de efetivos rendimentos da Pessoa Física cumpridora das obrigações contratuais. Em outras palavras, aos fatos ocorridos não foi corretamente aplicado, pelo Contribuinte, o direito vigente na época, ou seja, não foi aplicado o correto regime jurídico a que estavam sujeitos os rendimentos auferidos.<sup>70</sup>

Portanto resta claro que o entendimento da Conselheira, foi no sentido de que, como era o próprio Gustavo Kuerten que realizava as obrigações contratadas com seus parceiros comerciais e patrocinadores, os rendimentos oriundos desses contratos deveriam ser tributados em regime diverso, por classificar os rendimentos como se fossem de Pessoa Jurídica.

<sup>69</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão no 9202-004.548**, da 2ª Turma. Brasília, DF, 23 de novembro de 2026. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6934059>;

<sup>70</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão no 9202-004.548**, da 2ª Turma. Brasília, DF, 23 de novembro de 2026. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6934059>;

Em obra de Rafael Marchetti Marcondes – A tributação do Direito de Imagem No Esporte – em capítulo sobre o acórdão aqui delineado, o doutrinador posiciona-se de maneira diversa:

Diante de todo o exposto, verifica-se que, mesmo diante de um acirrado debate travado na CRSF, esse Tribunal Administrativo, ao firmar posição pela manutenção da cobrança de IRPF sob o fundamento de que direitos personalíssimos como a imagem não podem ser transferidos a terceiros, deixou de observar que tais Direitos e, em especial a imagem são direitos sui generis, tendo como traço diferenciador o seu caráter patrimonial.

(...)

Assim, quando se fala, a grosso modo, na transferência do Direito de imagem, está-se, verdadeiramente, transferindo tão somente os direitos patrimoniais que uma pessoa detém sobre a imagem para um terceiro, seja uma Pessoa Jurídica ou não, e não propriamente a figura (Imagem) do indivíduo, que dele é indissociável.<sup>71</sup>

Como já frisado, essa votação terminou por empatada, de maneira que foi necessário o Voto de qualidade para o deslinde. Curioso trazer a baila o voto exarado pela Redatora, Conselheira Patrícia da Silva, que restou vencida. Na oportunidade, a conselheira destacou o entendimento pelo qual o direito de imagem tem duas vertentes, uma moral e outra patrimonial.

Nesse sentido segue trecho do voto da relatora:

Que fique claro aqui, que o Recorrente não cede a pessoa jurídica o seu próprio direito de imagem, mas cede tão somente os direitos patrimoniais decorrentes do uso de sua imagem. E isto é plenamente possível e legal. Esta licença do direito de imagem, inclusive, o que justifica a presença do Recorrente como interveniente nos contratos celebrados pela pessoa jurídica, já que é o seu próprio direito de imagem que está envolvido neles.<sup>72</sup>

Dessa forma, a conselheira compreende que, quando da cessão da exploração do Direito de Imagem, só se transfere o aspecto econômico advindo das relações comerciais nas quais a imagem do autor seja objeto de pactuação, de maneira que subsiste um dever da empresa

<sup>71</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. **A Tributação do Direito de Imagem no Esporte**. São Paulo: Quartier Latin, 2018;

<sup>72</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão no 9202-004.548**, da 2ª Turma. Brasília, DF, 23 de novembro de 2026. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6934059>;



contratada de bem zelar pela imagem explorada, exatamente pelo motivo de que o aspecto moral da imagem não integra a cessão sobredita.

Daí porque as receitas em questão (repita-se, decorrentes da exploração patrimonial do direito de imagem do Recorrente, devidamente cedido à Guga Kuerten Participações) pertencem à pessoa jurídica, e não à física.

Há que se reiterar, aqui, que todos os contratos mencionados pela fiscalização o se referem A. exploração da imagem do Recorrente, por se tratar de atleta profissional mundialmente conhecido.

Diante do exposto, e sendo passível de cessão a exploração destes direitos, nenhuma irregularidade ou ilegalidade existe nas contratações pactuadas pela pessoa jurídica.

Por isso mesmo, as receitas decorrentes de tais contratos foram corretamente oferecidas tributação pela referida pessoa jurídica, não havendo que se falar no deslocamento destas para a pessoa física de seu sócio, o ora Recorrente.<sup>73</sup>

Desta feita, o voto da Conselheira foi no sentido de que os rendimentos foram corretamente levados a tributação via sistemática de regime de lucro presumido, seja pela cessão da imagem do atleta para empresa da qual o mesmo é sócio se revestir de legalidade e forma jurídica, seja pela sociedade constituir propósito específico, tese essa que é corroborada pela existência de outro sócio, ou mesmo pela segregação bem arquitetada pelo recorrente, no sentido que as premiações advindas de campeonato, na qual aí sim poderia se falar em característica personalíssima, foram tributados na Pessoa Física do Atleta.

Porém, insta frisar que, no Voto da Conselheira Redatora Maria Helena Cotta Cardozo, foi aventada uma situação prejudicial que precisa ser aventada sob pena de fragilização do tema aqui ventilado. Apesar da Conselheira ter avaliado o mérito da questão, é possível identificar em sua exação, uma cisão de marco temporal, no sentido de aplicação de uma normativa expressa que autorizaria a exploração do Direito de Imagem por Empresa, ocorre que, quando da autuação, dita normativa ainda não se encontrava em vigor.

Segue, novamente, parte do voto da Conselheira que bem demonstra essa situação:

Assim, constata-se claro equívoco jurídico ao se classificar os rendimentos decorrentes desses contratos como receita de uma Pessoa Jurídica, já

---

<sup>73</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão no 9202-004.548**, da 2ª Turma. Brasília, DF, 23 de novembro de 2026. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6934059>;

que se trata de efetivos rendimentos da Pessoa Física cumpridora das obrigações contratuais. Em outras palavras, aos fatos ocorridos não foi corretamente aplicado, pelo Contribuinte, o direito vigente na época, ou seja, não foi aplicado o correto regime jurídico a que estavam sujeitos os rendimentos auferidos.<sup>74</sup>

Portanto, fundamental tecer que tese alegada pelo Recorrente, Gustavo Kuerten, restou prejudicado por um entendimento preliminar no sentido de que, o regime adotado pelo Contribuinte nos exercícios nos quais o mesmo sofreu autuação, ainda não tinham sido inaugurados pela ordem jurídica, dessa forma, “aos fatos ocorridos não foi corretamente aplicado, pelo contribuinte, o direito vigente á época, ou seja, não foi aplicado o correto regime jurídico a que estavam sujeitos os rendimentos auferidos.”

Isso porque, no ano de 2006 sobreveio normativa expressa nesse sentido, que autorizava a tributação de rendimentos de advindos de Direitos Personalíssimos por Pessoa Jurídica, qual seja, a Lei 11.196/2005<sup>75</sup>, a chama lei do bem.

Nesse sentido discorre a Conselheira:

Confirmando a conclusão acima, somente a partir de 2006 passou-se a admitir a possibilidade, em alguns casos, de tributação de rendimentos decorrentes de serviços personalíssimos na Pessoa Jurídica, nos termos do artigo 129, da Lei nº 11.196, de 2005, a seguir reproduzido:

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.

Destarte, conforme a jurisprudência reiterada do CARF, somente a partir da vigência do dispositivo legal acima é que passou a ser possível, em determinados casos, a tributação de valores decorrentes de relações jurídicas personalíssimas como prestação de serviços de sociedade. Isso porque o dispositivo introduz no sistema, na forma de ficção jurídica, regime jurídico contemplando situação que anteriormente não era permitida. Cabe destacar a impossibilidade de aplicação retroativa do art. 129 da Lei nº 11.19

<sup>74</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão no 9202-004.548**, da 2ª Turma. Brasília, DF, 23 de novembro de 2026. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6934059>;

<sup>75</sup> BRASIL. **Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005**. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/11196.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/11196.htm);

6, de 2005, já que não se trata de retroatividade benigna, tampouco de lei interpretativa, mas sim de alteração de regime jurídico de tributação. Como os fatos geradores em discussão são anteriores à citada lei, não há que se falar em sua aplicação.<sup>76</sup>

Portanto, conforme entendimento da Conselheira, a lei supra citada figurava como um marco temporal, de maneira que só após o início da sua vigência passou a ser possível a tributação de rendimentos de Direitos Personalíssimos, como sói a ser o Direito de Imagem, inaugurando assim um novo regime jurídico de tributação.

Ocorre que a compreensão de que só após o início da vigência da lei 11.196/2005<sup>77</sup> se tornou possível tal tipo de tributação por regime de lucro presumido esbarra em duas problemáticas.

A primeira se refere a retroatividade da lei, questão essa que foi tratada de maneira superficial no voto da julgadora, de maneira que estou rechaçada essa possibilidade, tendo em vista que, conforme inteligência do voto, a norma não goza de natureza interpretativa.

Porém, como há capítulo específico para tratar da sobredita lei e a possibilidade da sua retroatividade, iremos nos ater, ainda que sumariamente, há uma questão deveras mais simples.

Ocorre que, diferentemente do alegado no voto vencedor, a Lei 11.196/2005, na verdade não inaugurou o que foi denominado como novo regime jurídico, ela apenas aclarou tal situação jurídica, de maneira a tornar mais pacífica a interpretação, diga-se, de um instituto amplamente já utilizado pelos empresários para não só reduzirem sua carga tributário, como também, em casos de certas Pessoa Jurídicas que assim o permitem, limitar a sua responsabilidade diante das obrigações contraídas pela empresa, que, entre outras questões, é a razão de ser da mesma.

Diante dessa realidade, trazemos normativa expressa, anterior a lei supra, que já previa a Possibilidade da cessão ou licenciamento de Direitos Personalíssimo, de caráter autoral, por

---

<sup>76</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão no 9202-004.548**, da 2ª Turma. Brasília, DF, 23 de novembro de 2026. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6934059>;

<sup>77</sup> BRASIL. **Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005**. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/11196.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/11196.htm);

terceiros, seja Pessoa Física, seja ela jurídica, qual seja, Art. 49 da lei 9.610/98, que foi editada para regulamentar os Direitos do Autor no Brasil:

#### Capítulo V

##### Da Transferência dos Direitos de Autor

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser totais 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 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.<sup>78</sup>

Portanto, mesmo que o entendimento exarado pelo Tribunal Administrativo fosse no sentido de que, tal “regime de tributação” só foi autorizado pela ordem jurídica após a vigência da lei 11.196/2005<sup>79</sup>, mesmo assim não restaria como subsistir a caráter fático jurídico da autuação, de maneira que o desfecho de voto violou sobremaneira garantias de sensível importância para o contribuinte.

Segue posicionamento de Rafael Marchetti Marcondes sobre o tema:

Mais do que isso, a lei 9.610/98 autorizou pessoa detentora de direito a conceder o seu uso a terceiros, sem fazer qualquer restrição quanto à forma pela qual seria feita a exploração, se direta ou indireta. Portanto, por não trazer

<sup>78</sup> BRASIL. **Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998**. Brasília, DF: Presidência da República, 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19610.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm);

<sup>79</sup> BRASIL. **Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005**. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm);

qualquer vedação expressa nesse sentido, a legislação permite tanto que a própria pessoa explore a sua imagem ou outro direito personalíssimo (negociando-a diretamente com os interessados) quanto que o direito seja licenciado a um terceiro, com permissão para transacioná-lo. O terceiro, cabe ressaltar, poderá ser tanto outra pessoa física (procurador) quanto uma pessoa jurídica que detenha poderes para explorar esses direitos, podendo o indivíduo ser ou não sócio da pessoa jurídica.<sup>80</sup>

Portanto, restou cristalina a ilegalidade da tese, de maneira que a manutenção do auto de infração, que desde o primeiro ato, alegou a omissão de rendimentos por parte do contribuinte, prejudica não só garantias fundamentais do contribuinte, como princípios atinentes a livre iniciativa.

---

<sup>80</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. **A Tributação do Direito de Imagem no Esporte**. São Paulo: Quartier Latin, 2018;

## 11. LEI Nº 11.196/2005 – LEI DO BEM E SUA NATUREZA COMO NORMA INTERPRETATIVA

Como já frisado em capitulação anterior, a lei 11.196/2005<sup>81</sup>, veio para colocar uma pá de cal na discussão acerca da problemática envolvendo a cessão de Direitos Personalíssimos a terceiro.

É verdade, como já frisado, que existiam outras normativas expressas e vigentes quando da promulgação da lei objeto do presente capítulo, como a lei 9.610/1998<sup>82</sup>, que veio para regular a possibilidade de licenciamento dos Direitos dos Autor.

Destarte, faz-se possível afirmar que, diante de uma realidade na qual os Tribunais Administrativos dificilmente acolhem planejamentos tributários mais ousados, sob alegações, muitas vezes descabidas de que a utilização da Personalidade Jurídica se dá tão somente visando o fato da economia tributário, a norma veio em boa hora.

Dessa forma, para o contribuinte é extremamente benéfico que o legislador atue no sentido de permitir um ambiente de mais segurança diante da atividade administrativo fiscal, mormente em razão da modulação do mercado, que muitas vezes acaba sendo fragilizado pela atuação dos órgãos fiscais, que lançam mão do seu poder-dever, atuando operações comerciais sob a premissa de que há intenções evasivas por parte do contribuinte.

É por esse motivo que a disposição contida no Art. 129, da Lei 11.196/2005, vem para fortalecer o contribuinte, de maneira a assegurar, de uma vez por todas, uma realidade já há muito tempo era mascarada pelo fisco, segue a redação na íntegra do dispositivo:

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. (Vide ADC 66)<sup>83</sup>

---

<sup>81</sup> BRASIL. **Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005**. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm);

<sup>82</sup> BRASIL. **Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998**. Brasília, DF: Presidência da República, 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19610.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm);

<sup>83</sup> BRASIL. **Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005**. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm);

Assim, cabe estudo literal da disposição para compreensão do alcance da norma.

Veja, que o dispositivo não só assegurou a adoção da personalidade jurídica na prestação de serviço personalíssimos, como dispôs no sentido de que não há necessidade de que os sócios ou empregados da sociedade tenham a eles designado quaisquer obrigações. Isso nada mais é que mais uma garantia ao contribuinte.

De maneira que o sócio da empresa não precisa demonstrar que empregava qualquer tipo de atividade laboral ou intelectual nas atividades da Empresa, o que importa aqui na verdade é a posição ocupada.

Dessa forma a normativa veio para encerrar de uma vez qualquer ponto obscuro na interpretação do instituto, indo além, ao cercar o contribuinte ou empresário de uma posição no qual, não será necessário demonstrar efetivo desempenho empresarial para que seja adotado, no que agora sim podemos dizer, de “novo regime tributário”.

Nesse sentido:

O legislador, ao redigir o dispositivo, reconheceu que pessoas jurídicas podem executar atividades decorrentes da utilização de direitos de personalidade, porém deu ênfase ao de que a personalidade jurídica deveria ser respeitada para todos os fins, especialmente sob o aspecto tributário e previdenciário.<sup>84</sup>

Porém, uma análise imperiosa que deve ser feita, será no sentido de compreender a natureza do Art. 129 da Lei 11.196/2005, tem ou não natureza interpretativa, sendo capaz de retroagir para fatos ocorridos antes do início a sua vigência ou se norma inovou na ordem jurídica, criando disposição que ali não estava, de maneira a criar uma nova realidade jurídica, incapaz de retroagir a fato pretérito.

Segue comando previsto no Art. 106, CTN, que confirma a possibilidade da retroação:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - Em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;<sup>85</sup>

---

<sup>84</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. **A Tributação do Direito de Imagem no Esporte**. São Paulo: Quartier Latin, 2018;

<sup>85</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm);

Sendo assim, existe a possibilidade de normativa de natureza tributária aplicar-se a fatos ocorridos antes do início da sua vigência, no conhecido fenômeno chamado de retroatividade.

Nesse sentido, caso a lei não inove, sob qualquer aspecto, o sistema jurídico, tem-se que ela foi promulgada com exclusivo critério de aclarar situação que já era posta pelo ordenamento em vigor.

Porém, se de qualquer forma ela criar instituto novo, essa nova normativa só poderá projetar seus efeitos para os fatos ocorridos após o início da sua vigência.

Ocorre que, como tratado na capitulação anterior, a lei 11.196/2005, mesmo que seja alegada a sua importância para o fortalecimento de garantias fundamentais atinentes ao contribuinte, não inovou o ordenamento jurídico, de maneira que a norma foi promulgada para aclarar situação que figurava como razão de ser de diversos litígios administrativos.

Sendo assim, mesmo que se parta de qualquer tipo de interpretação sobre o art. 129, da lei 11.196/2005, não há como compreendê-la como norma inovadora, e não poderia ser, pois como já frisado, a hipótese do licenciamento de direitos personalíssimos para terceiros, terceiros em sentido *sui generis*, já era previsto na ordem jurídica desde o ano de 1998 (inclusive existem normas anteriores a 98 que também previam de maneira menos clara a aplicação do instituto), de maneira que a nova norma veio para fortalecer garantia já positivada pelo contribuinte.

Veja, como seria possível alegar que nova norma veio para criar as chamadas sociedades unipessoais ou um novo regime jurídico?

Na verdade, a Representação Fazendária não permite a retroação da sobredita lei, visando exatamente a possibilidade da adoção da tese pelos contribuintes que passam pela mesma situação, de maneira que seria possível leva-la a juízo na tentativa de anular autuações nas quais o regime adotado pelo contribuinte não foi considerado o correto, como aqui já demonstrado.

Dessa forma, entendo que, pelo fato da lei 11.196/2005, mais especificamente em seu art. 129, trazer disposição já presente no sistema jurídico vigente, a mesma tem natureza interpretativa, característica essa que faria com que a normativa pudesse ser aplicada a casos ocorridos antes da sua entrada em vigor.



Nesse sentido:

Vale lembrar que o Art. 49 da lei 9.610/98, apesar de tratar de Direito de Autor, aplica-se naquilo que for compatível com os Direitos Personalíssimos, em decorrência do que determina expressamente o Art. 89 da mesma lei. Portanto, já havia no ordenamento pátrio previsão que autorizava a exploração da imagem e de outros Direitos da personalidade por meio de Pessoa Jurídica, não havendo uma, inovação em termos legislativos, mas apenas uma reiteração por parte do legislador com a finalidade de aclarar o que já estava normatizado.<sup>86</sup>

Não resta dúvida, portanto, que o Art. 129 da lei 11.196/2005, tem caráter interpretativo, tendo em vista que, como bem destacado por Rafael Marchetti Marcondes, não houve qualquer inovação em termos legislativos, mas apenas um movimento do legislador no sentido de aclarar, fortalecer, garantir aquilo que já estava posto pelo sistema normativo pátrio.

Porém, não foi o que ocorreu, na verdade o Tribunal e as autoridades Administrativo Fiscais utilizaram a normativa como um marco temporal, exatamente por compreender que referida norma não teria caráter interpretativo, de maneira que só seria possível ao contribuinte utilizar Pessoa Jurídica para exploração de Direitos de caráter personalíssimo a partir de 2006.

Desse modo, a figura da pessoa jurídica que explora atividades de natureza personalíssima não é nova e se encontra regulada no nosso sistema jurídico de longa data, não havendo como sustentar que o Art. 129 da lei 11.196/2005 traria em seu bojo uma inovação com relação à ordem jurídica. Trata-se, como dito, de norma de caráter meramente interpretativo.<sup>87</sup>

Em última análise, o entendimento construído pelo Tribunal de que a norma objeto de estudo do presente capítulo inovou o ordenamento pretérito torna-se ainda mais grave se trouxermos para a discussão o fato de que, a própria exposição de motivos da Medida de Provisória 252, de 15/06/2005<sup>88</sup>, que convertida na lei 11.196/2005<sup>89</sup>, afirmar o contrário, em mais uma oportunidade confirmando sua natureza interpretativa:

---

<sup>86</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. **A Tributação do Direito de Imagem no Esporte**. São Paulo: Quartier Latin, 2018;

<sup>87</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. **A Tributação do Direito de Imagem no Esporte**. São Paulo: Quartier Latin, 2018;

<sup>88</sup> BRASIL. **Medida Provisória nº 252, de 15 de junho de 2005**. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=MPV&numero=252&ano=2005&ato=10eITRE1UMRpWTdb3#:~:text=INSTITUI%20O%20REGIME%20ESPECIAL%20DE,INOVA%C3%87%C3%83O%20TECNOL%C3%93GICA%20E%20D%C3%81%20OUTRAS;>

<sup>89</sup> BRASIL. Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm);

Imagem 01: Exposição de motivos da Medida Provisória 252 de 15/06/2005

### **Justificativa**

O art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, não inovou, mas apenas expressou entendimento que já se extraía da legislação em vigor na época da sua publicação, tratando-se, portanto, de norma de caráter meramente interpretativo, conforme já expressava a "Justificação" da sua inclusão no projeto de lei de conversão da Medida Provisória nº 252, de 15.06.2005 (PLV 23/05), abaixo transcrita:

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

Para evitar qualquer dúvida quanto à aplicação retroativa do referido dispositivo, a presente emenda visa deixar claro que ele se aplica, inclusive, a fatos geradores ocorridos anteriormente à publicação da Lei nº 11.196/05.

**Fonte:** Câmara dos Deputados<sup>90</sup>

Desta feita, dúvida não resta sobre a possibilidade da aplicação retroativa do art. 129 da lei 11.196/2005, tendo em vista seu caráter meramente interpretativo.

Por último, foi bem o legislador ao fazer destaque sobre o princípio da Livre Iniciativa para corroborar a importância da consagração da liberdade do cidadão em constituir a empresa para organizar e concentrar seus negócios, de maneira que a atuação estatal no sentido de impedir ou dificultar atividade empresarial configura fragilidade incontestável em relação às garantias do contribuinte, mas, principalmente, da atividade empresarial.

---

<sup>90</sup> BRASIL. **Medida Provisória nº 252, de 15 de junho de 2005**. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=MPV&numero=252&ano=2005&ato=10eITRE1UMRpWTdb3#:~:text=INSTITUI%20O%20REGIME%20ESPECIAL%20DE,INOVA%C3%87%C3%83O%20TECNOL%C3%93GICA%20E%20D%C3%81%20OUTRAS;>

## 12. LEI 13.874/2019 - A DECLARAÇÃO DE DIREITOS DE LIBERDADE ECONÔMICA

A Lei 13.874, de 20 de setembro de 2019<sup>91</sup> foi originada da MP. 881, de 2019<sup>92</sup>, e entres outras questões trata, como expressado no art. 1º, de normas de proteção à livre iniciativa e ao livre exercício da atividade econômica.

Assim como tratado no capítulo anterior, para o cidadão, seja qual posição o mesmo ocupar, é de fundamental importância que existam normas que garantam a possibilidade de livre gozo dos seus direitos e garantias, de maneira que existam normativas que limitem eficazmente a atuação do Estado.

Dessa forma, a declaração de Direitos de Liberdade Econômica é diploma de extrema valia para o cidadão, somados as outras garantias outorgadas pela Constituição, como a prevista no Art. 170, CRFB/88<sup>93</sup>.

Ocorre que muitas vezes a atuação das Autoridades Administrativas Tributárias acaba por prejudicar a atividade empresarial, de maneira a sufocar atuações e planejamentos mais robustos, que acompanham muitas vezes a dinamicidade do processo comercial.

Não se pode negar, fato que ultrapassa a atualidade, que a cisão derivada da criação da Personalidade Jurídica, como ficção, separando a personalidade e o patrimônio da Pessoa Jurídica da pessoa do sócio, muitas vezes é utilizada para acobertar atos fraudulentos, que visam a locupletar patrimônio, lesar credores ou terceiros, ou muitas vezes diferir a carga tributária de maneira evasiva.

---

<sup>91</sup> BRASIL. **Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019**. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm);

<sup>92</sup> BRASIL. **Medida Provisória nº 881, de 30 de abril de 2019**. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv881.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv881.htm);

<sup>93</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existências dignas, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei;

Porém, como é cediço, em casos como os trazidos supras, as autoridades Administrativas e Judiciais têm ferramentas capazes de esvaziar e eficácia e efetivação de atos lesivos ou fraudulentos, como a desconsideração da Personalidade Jurídica, prevista no Art. 50, CC<sup>94</sup>.

Porém, em que pese ser necessário o controle mitigado dos atos empresariais, tendo em vista necessidade de ambiente capaz de fornecer condições mínimas de segurança a investidores, sócios e empresários, também é verdade que a atuação desmedida do Estado, investido da função regulatória e Fiscal, muito possivelmente trará mais prejuízos do que benefícios a atividade empresarial.

Dessa forma a atuação do Estado deve se ater a medidas de controle delimitadas a verificação de preenchimentos de pressupostos de legalidade da atividade empresarial, de maneira a estruturar um mercado sadio e orgânico.

O presente capítulo trará conceitos principiológicos, tendo em vista que nos capítulos anteriores fora trazido para análise, situações nas quais não fora respeitado a opção do cidadão de exercer sua atividade por intermédio de Pessoa Jurídica, fazendo-se possível afirmar que o enquadramento da atividade fora construído de maneira discricionária pela Autoridade Administrativa, trazendo flagrante insegurança para atividade empresarial.

Sendo assim, a lei objeto do presente capítulo apresente interessantes garantias para a Liberdade Econômica e para a Livre Iniciativa, além de trazer modificações expressas para alguns regimes jurídicos, como os fundos de investimento.

No Capítulo II do diploma, intitulado como “Da Declaração de Direitos da Liberdade Econômica” o legislador elenca algumas garantias fundamentais para o desenvolvimento econômico do País, entre elas, cabe destaque ao inciso v:

## CAPÍTULO II

### DA DECLARAÇÃO DE DIREITOS DE LIBERDADE ECONÔMICA

---

<sup>94</sup> Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso;

Art. 3º São direitos de toda pessoa, natural ou jurídica, essenciais para o desenvolvimento e o crescimento econômicos do País, observado o disposto no parágrafo único do art. 170 da Constituição Federal:

V - Gozar de presunção de boa-fé nos atos praticados no exercício da atividade econômica, para os quais as dúvidas de interpretação do direito civil, empresarial, econômico e urbanístico serão resolvidas de forma a preservar a autonomia privada, exceto se houver expressa disposição legal em contrário;<sup>95</sup>

Dessa forma, é inconteste a força da garantia elencada supra, que orienta que os atos de toda Pessoa Natural, seja ela Física ou Jurídica, gozará de presunção de boa fé no exercício da atividade econômica, e vai mais além, quando determina que as dúvidas de interpretação serão resolvidas de maneira a preservar a autonomia privada.

Assim, tendo em vista que, em número razoável de litígios autonomia privada é deixada de lado sob a alegação da atuação dolosa por parte do empresário ou contribuinte, o dispositivo concatena dois conceitos de relevo, a consagração da presunção de boa fé dos atos empresariais e a necessidade de manutenção da autonomia privada.

No capítulo seguinte, a lei traz garantias atinentes a Livre iniciativa, de maneira a destacar e evidenciar quais seriam os limites do Poder Regulatório na atividade empresarial.

Damos ênfase, no presente estudo, ao inciso VII, do art. 4º que inaugura o capítulo:

### CAPÍTULO III

#### DAS GARANTIAS DE LIVRE INICIATIVA

Art. 4º É dever da administração pública e das demais entidades que se vinculam a esta Lei, no exercício de regulamentação de norma pública pertencente à legislação sobre a qual esta Lei versa, exceto se em estrito cumprimento a previsão explícita em lei, evitar o abuso do poder regulatório de maneira a, indevidamente:

VII - introduzir limites à livre formação de sociedades empresariais ou de atividades econômicas.<sup>96</sup>

Dessa forma, é defeso a Administração Pública no exercício da sua regulamentação de norma pública introduzir limites a livre formação de sociedades empresariais.

<sup>95</sup> BRASIL. **Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019**. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm);

<sup>96</sup> BRASIL. **Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019**. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm);

Sendo assim, a administração pública não pode criar obstáculos ao particular que decide exercer sua atividade profissional por intermédio de Pessoa Jurídica, sob pena de intervir em domínio no qual não a reserva para sua atuação, estando eivado de ilegalidade qualquer ato regulatório que impeça ou dificulte a livre associação.

Nesse sentido:

Ao atribuir à iniciativa privada papel de tal monta, a Constituição torna possível, sob o ponto de vista jurídico, a previsão de um regime específico pertinente às obrigações do empreendedor privado. Não poderia, em outros termos, a ordem jurídica conferir uma obrigação a alguém, sem, concomitantemente, prover os meios necessários para a integral e satisfatório cumprimento dessa obrigação. Se, ao capitalista, a ordem reserva a primazia na produção, deve cuidar para que ela possa desincumbir-se, plenamente, dessa tarefa. Caso contrário, ou seja, se não houvesse um regime jurídico específico para a exploração econômica, a iniciativa privada permaneceria inerte e toda a sociedade sofreria com a estagnação da produção dos bens e serviços indispensáveis à satisfação de suas necessidades. É claro, se o modo de produção não fosse o capitalista, e o Estado fosse responsável pela produção dos bens e serviços necessários à vida em sociedade, não teria sentido um regime próprio para a categoria de profissionais que, supletivamente, se dedicassem a exploração econômica.<sup>97</sup>

Sendo assim, cabe aqui tecer a necessidade de a atividade regulatório ser no sentido de permitir e conformar um mercado que seja capaz de alocar recursos e permitir o desenvolvimento social, sendo assim a atuação do Estado deve ser no sentido de incentivar novas formas de associação e grupos econômicas, como consequência, haverá um número maior de empresas, de contribuintes, de receita para o erário.

Em última análise, para que a livre iniciativa possa ser levada a cabo e funcione como princípio vetor da economia nacional, é imperioso que haja o que Manoel Afonso Vaz denomina de Liberdade de Empresa, nas suas três vertentes, quais sejam:

- a) Liberdade Investimento ou de acesso (direito à empresa)
- b) Liberdade de Organização (Liberdade empresa)
- c) Liberdade de contratação (liberdade de empresada)<sup>98</sup>

Dessa forma, como frisado para que atividade empresarial seja efetivada, há necessidade da cumulação de diversos fatores, entre os principais, está a liberdade empresa, sendo assim

<sup>97</sup> COELHO, Fábio Ulhôa. Novo **Manual de Direito Comercial**. 32ª Ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2021;

<sup>98</sup> VAZ, Manuel Afonso. **Direito Económico: A ordem económica portuguesa**. 4ª ed. Coimbra: Coimbra Ed., 1998;

uma vez constituída, o cidadão pode estruturar sua atividade de maneira organizada, estanque das características de sua pessoa, limitando sua responsabilidade patrimonial, fatores esse que fortalecem substancialmente a execução da atividade.

Desta feita cabe ao Estado maximizar o direito a Liberdade de Empresa, e não o tolhê-lo ou mitiga-lo, restringindo-o seu objeto para uma “adequação” desejada pela Autoridade.

## CONCLUSÃO

O estudo foi estrutura na tentativa de trazer um aspecto diverso para o estudo do Direito Tributário, trazendo teses e posições que ultrapassam a seara do Direito Público.

Porém, cabe a reflexão sobre a Posição adotada pela Autoridade Administrativa Tributária nos casos que foram trazidos para verificação, mormente no acórdão proferido pelo CARF no caso do tenista Gustavo Kuerten, no qual, de maneira discricionária foram afastadas garantias fundamentais para o cidadão contribuinte, sendo em razão de ter sido rechaçado o planejamento tributário válido, pela adoção bizarra presente no entendimento da natureza contida no Art. 189 da lei 11.196 não ter natureza retroativa ou mesmo pelo esvaziamento completo da função da empresa ocasionado pelo desfecho da Decisão, de uma vez só vez diversas garantias foram frontalmente amesquinhasadas pela atuação ilegal e descabida da Autoridade, daí a natureza paradigmática da Decisão.

Dessa forma, a motivação foi no sentido de demonstrar a necessidade de manutenção das garantias postas e do incentivo e criação de novas, de maneira que o contribuinte, não só em situação de latência representada por autuações das autoridades competentes, mas também em estágio anterior, preventivo, possa se planejar com margem maior de liberdade e segurança, para isso é necessário um movimento conjunto na tentativa de tornar ainda mais evidente essa necessidade.

Nesse ensejo estudamos movimentos legiferantes que se coadunam com esse entendimento, o desfecho é curioso, porém não menos preocupante. Veja que mesmo depois do legislador atuar no sentido de aclarar normas já vigentes, na tentativa de imprimir ainda que de maneira tímida, certos limites de interpretação das autoridades administrativas, além de diplomas que consagram a Liberdade de Empresa e os princípios orgânicos da economia representados por vicejos do nosso Liberalismo, ainda assim torna-se tarefa de pouca prudência fugir do roteiro obrigatório que nos impõe as autoridades administrativas.

No objeto do presente trabalho, fora discutido o regime de tributação dos rendimentos advindos da contratação do Direito de Imagem, para isso trouxemos os contornos essenciais dessa modalidade de Direito, assim como pontuamos características atinentes aos demais direitos de Personalidade.



A realidade é que o pagamento de Direito de Imagem a atleta, por intermédio de terceira pessoa que vira titular do direito via contrato de licenciamento ou cessão, auxilia a própria fonte pagadora, que no caso em Tela é uma Associação Desportiva, assim como o atleta licenciante. Auxilia a Associação Desportiva pois, como a renumeração da imagem não tem natureza salarial, não há obrigação legal de recolhimento das contribuições sociais por parte do Empregador, desonerando sobremaneira a Folha Salarial, de outro giro, traz considerável economia tributária ao atleta ou artista, tendo em vista que, ao Licenciador sua imagem a Terceira pessoa, nesse caso jurídica, a tributação dos rendimentos advindos da exploração da imagem serão tributadas pelo Lucro presumido, regime atinente as Pessoa Jurídicas e com carga substancialmente menor se comparado ao regime “originário”, que seria o adequado se não houvesse a cessão, qual seja, o rendimento da Pessoa Física.

A princípio o dito licenciamento da imagem do atleta pode parecer, a olhos desavisados, um planejamento tributário grosseiro, despido de maior técnica e conhecimento. Porém para além do regime tributário mais favorável, há razões comerciais para o licenciamento.

Sendo assim, sendo cedida a imagem do artista ou atleta a empresa especializada, da qual detenha participação ou não, parte do produto que conforma a força de trabalho do mesmo, estará sobre posse de trabalho de pessoa com mais capacidade de gerir e negociar contratualmente a imagem do atleta, que mais no que nunca, tem relevantíssimo aspecto comercial.

Desta feita, em diversas ocasiões, o agente do atleta fica encarregado por gerenciar essa fatia da faceta economicamente explorável, por deter mais conhecimento técnico que o atleta, sendo capaz de diagnosticar parceiros comerciais estratégicos, patrocinadores e investidores.

Ocorre que, como amplamente difundido no presente trabalho, o Fisco vem ignorando por completo essa realidade já posta há muito tempo, diga-se, mesmo antes da imagem representar parcela considerável da remuneração desses profissionais.

Ocorre que o fisco vem se utilizando de diferentes teses para se socorrer de um legalismo demasiadamente formal, de maneira fechar os olhos para o real arquétipo jurídico do Direito levado a discussão em Tribunais Administrativos, assim como criando modulação de feitos de normas interpretativas e benéficas ao contribuinte, além de esvaziar por completo a função

social da empresa, muitas vezes a desconsiderando de maneira disfarçada, intitulado tal manobra como reenquadramento de regime tributário.

Acontece que, para além de discussão de teses jurídicas, não há como deixar de tecer que o instituto em voga já fora positivado pelo sistema jurídico pátrio há muitos anos, não figurando como nova introdução, como quer fazer parecer o entendimento de Autoridade, qual seja, o licenciamento da exploração do Direito de Imagem para terceiros.

Para comprovar a assertiva supra colacionamos outras leis e atos normativos, que já regiam, sob certo modo o instituto, como por exemplo, Art. 49 da lei 9.610/1998, que regulava os Direitos do autor, já possibilitavam o licenciamento da exploração do dito direito, Decreto 24.239/1947 que aprovou o regulamento do imposto de renda, Art. 55 da lei 9.430/1996, Decreto lei 1.443/1996, Decreto lei 406.1968, Decreto 3.000 de 1999 (RIR 1999), além do parecer da Coordenação do Sistema de Tributação nº 8, de 1986.

Todos convergem no mesmo sentido, qual seja, a possibilidade da exploração da Direito de caráter personalíssimo a pessoa Jurídica.

Sendo assim, o presente trabalho demonstrou de maneira cabal e cristalina o que já era normatizada de maneira integral pelo ordenamento jurídico, sendo assim, a norma colocada sob o enfoque e maior atenção não pode receber a natureza que a Autoridade Fiscal determina, para impedir que a mesma possa retroagir a casos pretéritos.

Veja, o que autoridade aqui gostaria de fazer é impedir a efetivação de Direitos e Garantias fundamentais, o que não pode mais ocorrer em se tratando de uma Democracia que se funda na legalidade concatenada pelo Estado Democrático de Direito.

Trago interessante reflexão trazida no voto exarado no Acórdão do caso Guga pela Relatora do caso, Conselheira Patrícia Silva: “Podemos falar em ‘uma nova natureza de operação jurídica: a lícita, mas inoponível ao Fisco’?”

Caso não haja movimento contundente no sentido de assegurar as garantias postas ao contribuinte cidadão, a reflexão trazida supra deixará de ser um cenário provável e se confirmará em cultura presente na atuação das Autoridades Administrativas Tributárias.

## REFERÊNCIAS

ASSEMBLEIA GERAL DA ONU. (1948). "**Declaração Universal dos Direitos Humanos**" (217 [III] A). Paris;

BITTAR, Carlos Alberto. **Os Direitos da Personalidade e o Projeto do Código Civil Brasileiro**. Revista de Informação Legislativa. Brasília, n.º 60, out./dez. 1978;

BITTAR, Carlos Alberto. **Os Direitos da Personalidade**. 2º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995;

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1401-005.486**, da 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Brasília, DF, 12 de abril de 2021. Disponível em: [https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/19515004024201046\\_6380389.pdf](https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/19515004024201046_6380389.pdf). Acesso em: 16 set. 2021;

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2202.005.319**, da 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Brasília, DF, 11 de julho de 2019. Disponível em: [https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10140722468201250\\_6061818.pdf](https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10140722468201250_6061818.pdf). Acesso em 16 set. 2021;

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2401.005.938**, da 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Brasília, DF, 16 de janeiro de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/nao-cabe-tributacao-exploracao-imagem.pdf>. Acesso em: 11 set. 2021;

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2401.007.199**, da 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Brasília, DF, 03 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=8068757>. Acesso 11 set. 2021;

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2301-003.825**, da 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Brasília, DF, 19 de novembro de 2013. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=5959299>. Acesso em: 20 set. 2021;

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2301-009.375**, da 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Brasília, DF, 12 de agosto de 2021. Disponível em: [file:///C:/Users/Luiz/Downloads/Decisao\\_15586720629201417.PDF](file:///C:/Users/Luiz/Downloads/Decisao_15586720629201417.PDF). Acesso em: 25 set. 2021;

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9202-004.548**, da 2ª Turma. Brasília, DF, 23 de novembro de 2026. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6934059>. Acesso em 25 set. 2021;

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula nº 14**. Brasília, DF, 01 de abril de 1995. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>. Acesso em: 16 set. 2021;

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 25 set. 2021;

BRASIL. **Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Brasília, DF: Presidência da República, 1977. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm). Acesso em: 10 set. 2021;

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso em: 16 set. 2021;

BRASIL. **Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005**. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm). Acesso em: 22 set. 2021;

BRASIL. **Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019**. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm). Acesso em: 19 set. 2021;

BRASIL. **Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916**. Brasília, DF: Presidência da República, 1916. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/13071.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/13071.htm). Acesso em 19 set. 2021;

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 25 set. 2021;

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm). Acesso em 28 set. 2021;

BRASIL. **Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998**. Brasília, DF: Presidência da República, 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19610.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm). Acesso em: 26 set. 2021;

BRASIL. **Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998**. Brasília, DR: Presidência da República, 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19615consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19615consol.htm). Acesso em 10 set. 2021;

BRASIL. **Medida Provisória nº 252, de 15 de junho de 2005**. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=MPV&numero=252&ano=2005&ato=10eITRE1UMRpWTdb3#:~:text=INSTITUI%20O%20REGIME%20ESPECIAL%20DE,INOVAC%3%87%C3%83O%20TECNOL%20E%20D%20C%3%81%20OUTRAS>. Acesso em: 22 set; 2021;

BRASIL. **Medida Provisória nº 881, de 30 de abril de 2019**. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv881.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv881.htm). Acesso em 21 set. 2021;

COELHO, Fábio Ulhôa. **Novo Manual de Direito Comercial**. 32ª Ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2021;

DEBIT. **Tabelas e Cálculos do IRRF**. Online. 2021. Disponível em: <https://www.debit.com.br/tabelas/tabelas-irrf.php>. Acesso em: 04 set. 2021;

DINIZ, M. H. **Curso de Direito Civil brasileiro**. 22. ed. Saraiva rev. e atual. São Paulo: 2005;

GOMES, Orlando. **Direitos da Personalidade**. Rev. For., v. 216, 1966;

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Parte Geral**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018;

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019;

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1998;

MARCONDES, Rafael Marchetti. **A Tributação da Contraprestação Paga Pelo Uso da Imagem de Artistas e Esportistas**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2015. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7020/1/Rafael%20Marchetti%20Marcondes.pdf>. Acesso em: 22 set. 2021;

MARCONDES, Rafael Marchetti. **A Tributação do Direito de Imagem no Esporte**. São Paulo: Quartier Latin, 2018;

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

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil: Parte geral das obrigações**. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002;

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Súmula nº 403**. Brasília, DF: Diário de Justiça Eletrônico, 2009. Disponível em: [https://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014\\_38\\_capSumula403.pdf](https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_38_capSumula403.pdf). Acesso em 10 set. 2021;

TRIVELA NA REDE. **O Advogado Rafael Marcondes lança obra sobre Tributação de Imagem**. Matéria Online. 2018. Disponível em: <https://trivelanarede.wordpress.com/2018/10/11/o-advogado-rafael-marcondes-lanca-obra-sobre-tributacao-de-imagem/>. Acesso em: 19 set. 2021;

VAZ, Manuel Afonso. **Direito Económico:** A ordem económica portuguesa. 4ª ed.  
Coimbra: Coimbra Ed., 1998;



## TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, ANDRÉ CALY OLIVEIRA MOREIRA  
discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito,  
matricula nº (inserir TIA), período (inserir período), turma (inserir turma), tendo realizado o  
TCC com o título: DATILUNTECA SOBRE REPRODUÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM DE ATORES PROFISSIONAIS,  
sob a orientação do(a) Professor(a) PROF. DR. RANGEL FICAM  
declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para  
confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio  
de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes  
às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos  
autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de  
natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a  
conclusão do curso.

São Paulo, 09 de 11 de 2021.

Assinatura do discente