

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

LUÍS OTÁVIO GOMES DA COSTA PINHO

**A TRIBUTAÇÃO DA RENDA DA IMAGEM DE ATLETAS PROFISSIONAIS
CONFORME ENTENDIMENTO DO CARF**

SÃO PAULO

2020

LUÍS OTÁVIO GOMES DA COSTA PINHO

**A TRIBUTAÇÃO DA RENDA DA IMAGEM DE ATLETAS PROFISSIONAIS
CONFORME ENTENDIMENTO DO CARF**

Monografia apresentada como requisito especial
para obtenção do título de bacharel em Direito, pela
Faculdade de Direito, Universidade Presbiteriana
Mackenzie
Orientadora: Dra. Fúlvia Helena Gioia

SÃO PAULO

2020

LUÍS OTÁVIO GOMES DA COSTA PINHO

**A TRIBUTAÇÃO DA RENDA DA IMAGEM DE ATLETAS PROFISSIONAIS
CONFORME ENTENDIMENTO DO CARF**

Monografia apresentada como requisito especial
para obtenção do título de bacharel em Direito, pela
Faculdade de Direito, Universidade Presbiteriana
Mackenzie

Aprovada em: ___/___/_____

BANCA EXAMINADORA

Dra. Fúlvia Helena Gioia
Universidade Presbiteriana Mackenzie

AGRADECIMENTOS

A construção deste trabalho de conclusão de curso é um sonho realizado e só tenho a agradecer.

Agradeço primeiramente a Deus pela minha vida, pelo fato de que tive saúde e força para superar todos os obstáculos ao longo do curso.

Agradeço à minha família, mas principalmente a minha mãe, Rita de Cassia Gomes da Costa Pinho, que como advogada, me incentivou a fazer o curso de direito e foi minha inspiração profissional e pessoal, garantindo os meios para que esse sonho de me formar advogado se concretizasse.

Agradeço à minha professora orientadora, Fúlvia Helena Gioia, que acompanhou toda a construção desde estudo e me mostrou que eu era capaz, por meio de todos os seus ensinamentos.

Agradeço à minha namorada Mariana Aranha Azzoni, que sempre me motivou a ser melhor em todos os sentidos da minha vida.

Agradeço aos meus amigos, Rennan, Matheus e Rafael, que sempre acreditaram em mim.

Agradeço a todos os professores e pessoas com quem trabalhei, que me apoiaram na minha escolha pelo direito tributário como minha área preferida.

Por fim, e não menos importante, agradeço a todos que participaram de alguma forma do desenvolvimento deste trabalho, com ênfase ao Dr. Cleyber e ao Erick, por todas as dicas que me permitiram aprimorar o meu estudo.

“A justiça não consiste em ser neutro entre o certo e o errado, mas em descobrir o certo e sustentá-lo, onde quer que ele se encontre, contra o errado.”

(Theodore Roosevelt)

TRIBUTAÇÃO DA RENDA DA IMAGEM DE ATLETAS PROFISSIONAIS CONFORME ENTENDIMENTO DO CARF

Luís Otávio Gomes da Costa Pinho

Resumo: Este trabalho de conclusão de curso tem como escopo analisar os institutos jurídicos do direito de imagem relacionado à atividade do atleta profissional, visando explorar as controvérsias de entendimento quanto ao regime tributário aplicável em sua exploração. Assim, trata-se de uma discussão de matéria tributária das mais comuns atualmente, tendo em vista a lei e a jurisprudência adotarem uma postura que ora restringem, ora ampliam as práticas de gestão das rendas a título de direito de imagem. Nesse sentido, tal discussão tem sido resultado de inúmeros processos e autos de infração contra atletas, por isso, se faz necessário analisar os rendimentos que podem ser atribuídos à pessoa jurídica e quais podem e devem ser vinculados ao atleta. A intenção do trabalho é orientar quanto aos parâmetros para a tributação sobre os rendimentos de um atleta profissional e a organização da atividade econômica na exploração do direito de imagem, revisando conceitos, definições da legislação e argumentos pertinentes.

Palavras chave: atleta profissional – direito de imagem – rendimento – tributação.

Abstract: This paper aims to analyze the legal institutes of image rights related to the professional athlete's activity, regarding to explore the controversies of understanding regarding the tax regime applicable in their exploration. Thus, it is a discussion of tax matters of the most common nowadays, in view of the law and jurisprudence adopting a posture that sometimes restrict, sometimes expand the practices of rent management from image. In this sense, this discussion has been the result of countless lawsuits and notices of infraction against athletes, so it is necessary to analyze the income that can be attributed to the legal entity and which can and should be linked to the athlete. The intention of the work is to provide guidance on the parameters for taxing the income of a professional athlete and the organization of economic activity in the exploitation of the right to image, reviewing concepts, definitions of legislation and relevant arguments.

Sumário: 1. Introdução. 2. Direito de imagem e seu regime jurídico. 2.1. A origem e o desenvolvimento do direito de imagem. 2.2. Direito de imagem na legislação. 2.3. Direito de imagem e o atleta profissional. 2.4. Natureza jurídica dos contratos que envolvem o direito de imagem. 3. A tributação da renda na exploração do direito de imagem. 3.1. A tributação da renda no direito de imagem. 3.2. A organização dos negócios jurídicos. 3.3. Exploração do direito de imagem por PJ. 3.4. A tributação sobre a exploração do direito de imagem do atleta por PJ. 3.5. Exploração do direito de imagem por EIRELI. 3.6. Os limites da fiscalização tributária. 4. Estudos de casos concretos. 4.1. Caso Gustavo Kuertem. 4.2. Caso Neymar. 4.3. Caso Dário Conca. 5. Conclusão e recomendações. Referências Bibliográficas.

1 INTRODUÇÃO

A construção deste trabalho se concentrará no estudo da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no que tange a exploração do direito de imagem do atleta profissional por meio de pessoa jurídica, trazendo as controvérsias e as discussões acerca do tema.

Primeiramente, será estudado o conceito do direito de imagem e seu regime jurídico, abordando sua origem e seu desenvolvimento para possibilitar a relação com o atleta profissional.

O objeto acima mencionado tem em vista que no decorrer dos anos os eventos esportivos passaram a ter importância mundial, possuindo grande *status* comercial e empresarial, motivo pelo qual os atletas profissionais diretamente envolvidos nos eventos passaram a precisar da melhor gestão de sua imagem, por tê-la propagada em escala global através de clubes, de patrocinadores etc.

Por isso, o presente artigo abordará, em termos teóricos, a relação entre o Fisco e o contribuinte na tributação da renda incidente sobre o direito de imagem, assim como os limites de sua exploração por meio de pessoa jurídica pelo atleta e os limites da competência do fisco

Na composição dessa relação, buscar-se-á explorar a natureza jurídica dos contratos que envolvem o atleta profissional e o direito de imagem, além da organização dos negócios jurídicos atrelados a esses contratos.

Após o estudo do direito de imagem e sua exploração por pessoa jurídica, será analisada, nos termos da legislação, a tributação sobre essa exploração, assim como os limites da fiscalização tributária.

Abordados todos os institutos que envolvem a discussão acerca do tema, serão examinados casos concretos de atletas que atuaram no Brasil e são reconhecidos mundialmente, levando em consideração a interpretação da legislação por parte do fisco, que envolve a controvérsia entre o direito personalíssimo e o direito patrimonial acerca da exploração das verbas a título de direito de imagem.

Diante de todo o exposto, o capítulo final tratará da conclusão acerca dos cuidados que um atleta profissional deve ter para explorar da melhor forma o seu direito de imagem, além de expor o entendimento que prevalece no CARF de acordo com as especificações de casos análogos e de figuras reconhecidas do cenário nacional.

O presente artigo buscará alinhar os institutos jurídicos acerca da tributação da renda da imagem de um atleta profissional e o posicionamento do CARF, que vêm surpreendendo muitos atletas com autos de infração e promovendo insegurança jurídica acerca do tema.

2 DIREITO DE IMAGEM E SEU REGIME JURÍDICO

2.1 A origem do direito de imagem e seu desenvolvimento

Antigamente, a imagem humana possuía pouca repercussão social ou econômica e não possuía proteção jurídica.

A proteção que permitiria o surgimento do direito de imagem só viria com o avanço da sociedade em aspectos como a honra, a vida privada e a identidade pessoal. Tais aspectos são marcos que passaram a ser levados em conta para o surgimento dos direitos de personalidade, que no decorrer dos séculos teve seu reconhecimento como atributo ao homem, sendo inerente à condição humana.

Para entendermos mais sobre o direito de personalidade e qual a relação com a imagem, mostra-se importante trazer o conceito doutrinário de Maria Helena Diniz:

O direito da personalidade é o direito da pessoa de defender o que é próprio, como a vida, a identidade, a liberdade, a imagem, a privacidade, a honra etc. É o direito subjetivo, convém repetir de exigir um comportamento negativo de todos, protegendo um bem próprio, valendo-se de ação judicial.¹

O primeiro registro de uma decisão que foi exemplo da origem do direito de imagem foi o caso de uma atriz francesa dos anos 50, conhecida como Rachel. A família contratou

¹ DINIZ, Maria Helena. *Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral do Direito Civil*. v. 1. São Paulo; Saraivajur, 2017.

fotógrafos para registrarem o sofrimento da atriz em seu leito de morte. Ocorre que o fotógrafo vazou as fotos e permitiu a reprodução da imagem de Rachel em uma pintura, sem qualquer autorização. Foi proposta uma ação por parte da família e da decisão do Tribunal de Seine, em Paris, houve busca e apreensão das fotografias e de qualquer tipo de imagem de Rachel reproduzida sem autorização da família.²

O exemplo acima traz um pouco a noção do direito de imagem como conhecemos hoje, marcando o desenvolvimento de um direito de vedação da reprodução da imagem sem o consentimento do detentor ou da família dele.

A partir de um ponto de vista mais atual, podemos entender como a imagem a “[...] reprodução física da pessoa, no todo ou em parte, por qualquer meio como pintura fotográfica, filme.”³ Tal reprodução da pessoa possui uma proteção do ordenamento jurídico atual no Código Civil e na Constituição Federal, por se tratar de um direito de personalidade.

2.2 Direito de Imagem na legislação

Os direitos de personalidade, previstos e disciplinados na Constituição Federal de 1988 e no Código Civil de 2002, são definidos como direitos irrenunciáveis e intransmissíveis sobre aspectos de intimidade, da vida privada, da honra e da imagem.

A ideia de proteção da imagem se dá por conta da violação da intimidade e da vida privada, ou seja, a própria imagem forma a proteção da Constituição. Assim, devemos considerar que a intimidade é subjetiva de acordo com cada um e cada círculo social, enquanto a vida privada, na realidade, trata das interferências externas, ambas englobando a imagem de uma pessoa.

Essa proteção, em termos técnicos jurídicos, está prevista no fundamento constitucional da dignidade da pessoa humana em seu artigo 1º, III, bem como no fundamento constitucional do direito à honra, à intimidade e à vida privada, em seu artigo 5º, X, da CF.

A dignidade da pessoa humana, a intimidade e a vida privada são a conexão com o direito à imagem na constituição, porém, para melhor compreender a funcionalidade e a proteção deste direito, é necessário interpretar de diferentes formas, o que Alexandre de Moraes

² BERTI, Silma Mendes apud ORSINI, Adriana Goulart de Sena; SANTIAGO, Mariana Ribeira; FÉLIX, Ynes da Silva. *Teoria dos direitos fundamentais*. Florianópolis: CONPEDI, 2015.

³ CHINELATTO, Silmara Juny de Abreu. Direitos da personalidade: o art. 20 do Código Civil e a biografia de pessoas notórias. In: CASSETARI, Christiano (coord.). *10 anos de vigência do Código Civil brasileiro de 2002: estudo em homenagem ao professor Carlos Alberto Dabus Maluf*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 130.

entende como uma contradição entre os conceitos constitucionais que tratam do direito de imagem.

Importante trazer, nas palavras do autor, a forma de interpretação relativa e subjetiva referente à proteção da imagem, senão vejamos:

No restrito âmbito familiar, os direitos à intimidade e vida privada devem ser interpretados de uma forma mais ampla, levando-se em conta as delicadas, sentimentais e importantes relações familiares, devendo haver maior cuidado em qualquer intromissão externa. Dessa forma, concluímos como Antonio Magalhães, no sentido de que “as intromissões na vida familiar não se justificam pelo interesse de obtenção de prova, pois, da mesma forma do que sucede em relação aos segredos profissionais, deve ser igualmente reconhecida a função social de uma vivência conjugal e familiar à margem de restrições e intromissões.

Por outro lado, essa proteção constitucional em relação àqueles que exercem atividade política ou ainda em relação aos artistas em geral deve ser interpretada de uma forma mais restrita, havendo necessidade de uma maior tolerância ao se interpretar o ferimento das inviolabilidades à honra, à intimidade, à vida privada e à imagem, pois os primeiros estão sujeitos a uma forma especial de fiscalização pelo povo e pela mídia, enquanto o próprio exercício da atividade profissional dos segundos exige maior e constante exposição à mídia. Essa necessidade de interpretação mais restrita, porém, não afasta a proteção constitucional contra ofensas desarrazoadas, desproporcionais e, principalmente, sem qualquer nexo causal com a atividade profissional realizada.⁴

Sendo assim, entende-se que a análise do direito de imagem à luz da Constituição deve ser restrita quando tratamos de atletas profissionais que envolvem constante e larga exposição na mídia brasileira e mundial.

Tendo em vista o direito de imagem ser um direito de personalidade, previsto no rol dos direitos fundamentais da Constituição. O Código Civil de 2002 dispôs um capítulo inteiro apenas para tratar sobre eles, dos artigos 11 ao 21, dedicando prerrogativas individuais à pessoa humana, reconhecidas no âmbito doutrinário e jurisprudencial.

Mais especificamente sobre a proteção da imagem nos termos do Código Civil, o artigo 20 prescreve que é vedada a reprodução da imagem para fins comerciais, sem autorização do titular, sendo passível de indenização mesmo que não tenha atingido a honra ou a dignidade.

Conforme o pensamento de Maria Celina Bodin, atualizadora da obra de Caio Mário Pereira da Silva, a reprodução da imagem deve ser vista forma ampla, considerando qualquer modalidade, em gravações mecânicas, eletrônicas ou por qualquer outro meio, senão vejamos:

⁴ MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 35. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 58.

O Código Civil, de fato, admite que as reproduções fotográficas, cinematográficas, os registros fonográficos e, em geral, quaisquer outras reproduções mecânicas ou eletrônicas de fatos ou coisas, fazem prova plena se a parte não lhes impugnar a exatidão (art. 225). O Código de Processo Civil de 1973 referiu-se ao assunto, admitindo a reprodução mecânica da imagem e do som, ressalvando que, se for impugnada a autenticidade, o juiz ordenará perícia (art. 383, parágrafo único, parcialmente reproduzido pela parte final do art. 422 do Código de Processo Civil de 2015, o qual, no entanto, não esclarece que a prova pericial deve ser determinada nesses casos).⁵

Um ataque ao direito de imagem, independente da forma, nos termos do Código Civil de 2002, sujeita aquele que exhibe à reparação material e moral, bem como também sujeita aos efeitos penais, se não houver autorização do detentor da imagem. Contudo, cumpre esclarecer que a divulgação de imagem, independente de autorização, não é permitida se ocasionar lesão à honra, à reputação, ao decoro e a qualquer valor que envolve os direitos fundamentais da personalidade.

Ainda que a regra pertinente ao direito de imagem seja clara no ordenamento jurídico, Maria Celina Bodin, atualizadora da obra de Caio Mario Pereira, traz uma reflexão interessante no que se refere à interpretação específica do dispositivo, senão vejamos:

A regra pertinente ao direito à imagem, contida no artigo 20 do Código Civil, peca de sensível obscuridade. Ao se referir à proibição das divulgações, alude a requerimento. Não pode ser interpretado como requisito, pois que a lei, na defesa da privacidade, proíbe que sejam publicadas, salvo autorização. O requerimento somente pode ser entendido no sentido de conferir à pessoa a faculdade de, na via administrativa ou judicial, promover as medidas contra quem quer que ameace atentar contra o direito à intimidade. Não se subordina o direito à privacidade a prévio requerimento.

Não se compreende, também, que a divulgação seja proibida somente quando atinja a honra, a boa fama ou a respeitabilidade do indivíduo, ou para fins comerciais. A divulgação é proibida sempre, salvo autorização, e o indivíduo tem o direito de coibi-la. No caso de atentar contra aqueles atributos, sujeita-se o infrator às sanções que no caso couberem. Haverá, pois, necessidade de demonstrar a lesão, no caso de postular o interessado uma indenização.⁶

Entendemos através da reflexão que a ideia de requerimento da proteção do direito da imagem se limita apenas em tratar de medidas contra atentados à imagem, afinal, conforme já

⁵ PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de direito civil: introdução ao direito civil: teoria geral de direito civil* / Caio Mário da Silva Pereira; [revisão e atualização] Maria Celina Bodin de Moraes. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 291.

⁶ PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de direito civil: introdução ao direito civil: teoria geral de direito civil* / Caio Mário da Silva Pereira; [revisão e atualização] Maria Celina Bodin de Moraes. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 207.

estudado anteriormente, o direito de imagem é um direito fundamental e, sendo assim, garantido para todas as pessoas sem a necessidade de requerimento expresso.

2.3 Direito de imagem e o atleta profissional

Uma grande marca, nos tempos atuais, procura propagar seu produto ou até sua própria marca através da imagem de uma celebridade. No caso de um atleta profissional no Brasil (a exemplo de Neymar e Gustavo Kuerten), sua imagem integra a publicidade de diversas formas, seja ela mediante a recursos de patrocínio ou até em retransmissões televisivas e rádio.

Tendo em vista o interesse econômico de uma grande marca ou de um clube em um atleta profissional, fica clara a importância na atualidade quanto aos resultados de uma entidade desportiva nos resultados desportivos, bem como nos resultados econômicos trazidos através da exploração da imagem de um atleta profissional.

Sendo assim, tratando um atleta em ascensão na mídia ou já consolidado, uma relação contratual que envolve o clube, patrocinadores e terceiros, para a exploração de sua imagem, denota movimentação econômica.

Para que seja possível, é necessária a anuência, mesmo que tácita, do detentor da imagem a ser explorada, conforme observado na Constituição Federal e no Código Civil, em que a imagem deste em si é o objeto de comercialização e obtenção de lucro e popularidade.

No decorrer dos anos, os eventos esportivos têm passado por uma crescente propagação devido à difusão dos meios de comunicação, como a *internet* e a TV, que conectaram as grandes estrelas do esporte às pessoas. Consequentemente ao interesse social na imagem do atleta e dos eventos esportivos que eles protagonizam, a exploração econômica da imagem também se consolidou como uma forma vantajosa de financiamento por clubes e por grandes marcas.

2.4 Natureza jurídica dos contratos que envolvem o direito de imagem

Diante do interesse da exploração do direito de imagem pelo atleta profissional e devido à sua importância econômica, o ordenamento jurídico tratou de vincular, de forma expressa, a exploração do direito de imagem à atividade desportiva.

Ocorre que no caso de uma estrela do esporte, por exemplo, a exploração da imagem e a grande movimentação econômica exigem a participação de uma pessoa jurídica para a melhor gestão dessas verbas.

Para melhor organizar essa relação contratual entre as entidades desportivas e o atleta profissional, o mais importante movimento legislativo foi a inclusão do artigo 87-A à Lei Pelé, que garantiu o direito ao uso da imagem do atleta para que este possa cedê-la, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo, o que conseqüentemente afasta a natureza salarial que um contrato de trabalho desportivo prevê.

Sendo assim, o surgimento do artigo 87-A trouxe a licença do uso do direito de imagem de um atleta por meio de contratação com o objetivo de alinhar o que antes era uma insegurança jurídica da exploração do direito de imagem. Contudo, a insegurança jurídica continuou pairando nas vias administrativas e judiciais por conta de alguns clubes e algumas marcas que se apoiaram no fato de que uma verba paga a título de direito de imagem afastava a natureza salarial.

Um exemplo simbólico aconteceu com um clube conhecido no Brasil, o Sport Clube Corinthians Paulista e o jogador de futebol mais conhecido como Luizão (Luiz Carlos Bombonato Gourlat)⁷. O contrato de trabalho não possuía nenhum vício, contudo a parte do contrato que se referia ao direito de imagem equivalia à 90% de toda a parcela mensal paga pelo clube. Ocorre que dessa forma, considerando que a maioria dos valores pagos pelo clube se tratavam de verbas à título de direito de imagem, que na teoria não possuíam natureza salarial por possuir caráter personalíssimo nos termos da legislação, restou clara a insegurança jurídica no que se refere a sua exploração.

Por isso, com o intuito de acabar com a insegurança jurídica quanto aos limites da exploração do direito de imagem pelo clube, foi incluído o parágrafo único na redação do artigo 87-A da Lei Pelé, que determina um limite de 40% do total recebido pelo atleta para verbas a título de direito de imagem.

Não obstante, esse limite se aplica à cessão do direito ao uso da imagem do atleta apenas por parte da entidade esportiva detentora do contrato de trabalho com o atleta, não envolvendo patrocinadores, grandes marcas e quaisquer outros meios de exploração da imagem do atleta.

Nesse sentido, diante da possibilidade de exploração da imagem por vários meios, tornou-se comum a relação contratual de gestão e licença de uso por pessoa jurídica em nome de pessoa física, para facilitar a administração das verbas a título de direito de imagem.

⁷ BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região. *Processo n. 00321200201202003*. Relator: Sergio Winnik, 13 jul. 2004. Disponível em: <https://trt-2.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/15800608/recurso-ordinario-ro-321200201202003-sp-00321-2002-012-02-00-3/inteiro-teor-15800609>. Acesso em: 12 jun. 2020.

3 A TRIBUTAÇÃO DA RENDA NA EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM

3.1 A tributação da renda do direito de imagem

O Imposto de Renda está disciplinado na Constituição Federal e é regulamentado pelo Código Tributário Nacional nos artigos 43 ao 45. Trata-se de um imposto de competência da União cujo fato gerador são proventos de qualquer natureza, senão vejamos:

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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Nesse sentido, cumpre esclarecer que as verbas recebidas a título de direito de imagem constituem fato gerador do IR, por se tratar de acréscimo patrimonial.

A tributação da renda que recai sobre os rendimentos auferidos pelo titular da imagem pode ser diferente de acordo com a forma que o contribuinte decide explorá-la. A organização de um negócio jurídico para a gestão dessas verbas possui várias possibilidades e deve ser válido.

Por outro lado, a alíquota do Imposto de Renda, no caso da exploração econômica da imagem, depende justamente da forma que o contribuinte promove a gestão dessas verbas. Assim, considerando que o atleta decida utilizar uma pessoa jurídica para essa administração, a carga tributária, tendo em conta apenas o IR, é de 8%. Não obstante, se a opção for pela

tributação na pessoa física, deve ser considerada a tabela progressiva (27,5%), deduzidas as despesas apuradas nos registros fiscais.

3.2 A organização dos negócios jurídicos

Tratando de negócios jurídicos que envolvem a relação da imagem com o atleta profissional e a sua forma de gestão, devemos considerar os requisitos de validade e os possíveis vícios. Isto porque, para que possa haver efeitos tributários sobre um negócio jurídico, este deve produzir efeitos sem contrariar os requisitos de validade previstos no Código Civil.

Para tratar da validade de um negócio jurídico, existem condições objetivas e subjetivas que o ordenamento define. As condições objetivas estão previstas no artigo 104 do Código Civil, sendo elas a necessidade de ser uma relação entre agentes capazes, tratando de um objeto lícito, possível e determinável na forma adequada. Já as condições subjetivas, na realidade, envolvem a questão da incapacidade relativa e absoluta do agente, cuja importância deve ser salientada devido à discussão acerca do fim da incapacidade absoluta por deficiência ou efemeridade. Ou seja, o artigo 104 do Código Civil, ainda que traga critérios objetivos para a validade do negócio jurídico, ao mesmo tempo dispõe de condições subjetivas. Esse entendimento é pautado pela doutrina de Caio Mario da Silva, senão vejamos:

Quanto às condições subjetivas, devemos salientar que a capacidade do agente é indispensável à sua perfeita participação no mundo jurídico. O Código Civil define quais as pessoas absoluta e relativamente incapazes (Código Civil, arts. 3º e 4º), e alicerça, destarte, a teoria geral da incapacidade de agir. Transportando os princípios para o assunto ora ventilado, lembramos que os absolutamente incapazes não podem praticar negócio nenhum válido, e são representados, naqueles em que têm interesse, pelos pais ou tutores, conforme sejam menores sob poder familiar ou menores sob tutela. Embora, com o advento da Lei no 13.146/2015, o legislador tenha posto fim à incapacidade absoluta por deficiência ou enfermidade mental, passando tais pessoas a ser consideradas plenamente capazes independentemente de seu grau de discernimento, manteve a legislação diversas formas de proteção das pessoas portadoras de deficiência ou enfermidade mental, inclusive a possibilidade de sua “submissão à curatela” (V. cap X, infra).⁸

A reflexão do autor quanto às condições subjetivas, cumpre esclarecer, são importantes se considerarmos que alguns atletas profissionais são incapazes aos olhos da lei, por exemplo um para-atleta. No caso, se a análise do artigo 104 for literal, não engloba atletas que possuem

⁸ PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de direito civil: introdução ao direito civil: teoria geral de direito civil* / Caio Mário da Silva Pereira; [revisão e atualização] Maria Celina Bodin de Moraes. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 390.

grande atratividade sobre sua imagem, economicamente falando, pelo fato de se enquadrarem como incapazes por efemeridade mental ou deficiência.

Portanto, a regulação dos interesses em um negócio jurídico não é ilimitada. O ordenamento jurídico não só dispõe sobre os requisitos para a formação do negócio jurídico, como também sobre os possíveis defeitos e suas hipóteses de invalidade, previstos no Código Civil nos artigos 138 a 165.

No que tange ao direito de imagem, vimos que se trata de um atributo pessoal e que não pode ser separada do titular. Contudo, diante da alta atratividade do esporte na sociedade, para um atleta de alto nível e com alcance incalculável de admiradores, faz-se necessária a criação de estruturas empresariais para gestão e licença do direito de imagem.

Nesse sentido, diante dos conceitos do direito de imagem e sua liberdade de exploração, a Constituição e o Código Civil reconhecem a imagem tendo como essência ser personalíssima, mas que ao mesmo tempo possui viés para a exploração econômica.

Confirmando este entendimento, ocorreu a inserção do artigo 129 à Lei 11.196/2005, que autorizou a designação de obrigações de um negócio jurídico para uma pessoa jurídica, ainda que se trate de um serviço de caráter personalíssimo como o direito de imagem. Observa-se o dispositivo na íntegra:

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.

Sendo assim, o ordenamento jurídico permite que o atleta profissional realize um negócio jurídico de exploração da sua imagem por meio da pessoa jurídica, devendo se organizar de acordo com os requisitos do Código Civil para validade.

A exploração do direito de imagem por pessoa jurídica pode se figurar como: objeto de contrato de gestão patrimonial por pessoa jurídica independente; contrato de licença de uso em favor da entidade desportiva, de grandes marcas e de terceiros e da exploração da imagem coletiva.

3.3 Exploração do direito de imagem por pessoa jurídica

O primeiro cenário mais importante de relação contratual sobre a imagem é o contrato de gestão patrimonial explorado por pessoa jurídica, que funciona como opção para o atleta profissional trabalhar a própria imagem e autorizar que os resultados desse trabalho sejam desenvolvidos por terceiro. Nas palavras de Cleyber Correia Lima, esse tipo de negócio jurídico é como vender uma casa:

É como vender uma casa: o proprietário pode anunciá-la em meios de comunicação ou contratar uma imobiliária para fazer isso. No primeiro, temos a atividade particular do proprietário e no segundo temos a atividade econômica da pessoa jurídica constituída para a administração e venda de bens de terceiros.⁹

Logo, de acordo com os requisitos previstos no Código Civil, a gestão da imagem por pessoa jurídica é lícita, possível e determinável.

Outro cenário importante da exploração do direito de imagem por pessoa jurídica está no contrato de licença de uso, que permite a reprodução da imagem de um atleta vinculada à um serviço ou produto. Todavia, nota-se que a licença de uso, na maioria das vezes, é incluída no contrato de gestão patrimonial do atleta, sendo o intuito firmar os compromissos com as grandes marcas e patrocinadores, sem que exista participação pessoal do detentor da imagem.

3.4 A tributação sobre a exploração do direito de imagem por pessoa jurídica

Conforme introduzido anteriormente, o direito de imagem possui essência personalíssima, tratando-se de um direito de personalidade. Por outro lado, o direito de imagem alude viés econômico, vez que a legislação não impede a exploração por terceiros.

Diante da peculiaridade em relação ao direito de imagem, o Fisco, que vincula a licença de uso a conceitos, acaba gerando uma confusão quanto aos limites do direito tributário, tratando de elementos do Código Civil, que não são passíveis de reconhecimento de vícios ou de nulidade. Esse entendimento, por sua vez, ainda é adotado nos âmbitos administrativos e judiciais, cujo argumento caminha no sentido de que a opção por gestão da exploração

⁹ LIMA, Cleyber Correia. *Desafios e estratégias para a tributação da renda de desportistas*. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2019. p. 33.

econômica da imagem por pessoa jurídica possui apenas o intuito de diminuir a carga tributária.¹⁰

Nesse sentido, ainda que o direito de imagem possua natureza personalíssima (inalienável e intransmissível) conforme a lei, possui também uma segunda categoria, que é a categoria patrimonial, em que o titular possui a prerrogativa de explorar, nos termos da lei, sua imagem e as economias provenientes dela.

Diante dessa controvérsia, o Fisco vem aplicando invalidade aos negócios jurídicos relacionados ao direito de imagem do atleta devido à sua dupla feição, por ser entendido como um direito de personalidade, que ao mesmo tempo se estrutura como direito patrimonial.

De acordo com a legislação, é garantido o direito do detentor da imagem de explorá-la economicamente, ainda que através de pessoa jurídica. Logo, o Fisco vem extrapolando o campo de incidência do direito tributário, afinal, a organização de um negócio jurídico e sua validade antecede os efeitos tributários e os limites da fiscalização.

Ainda que, na prática, o entendimento do Fisco ignore o tema, o próprio Código Tributário Nacional prescreve os limites de incidência do direito tributário em seus artigos 109¹¹ e 110¹². No primeiro, é determinado o uso do direito privado para definição de conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas, enquanto o segundo reconhece que a legislação tributária não pode alterar definições pertinentes ao direito privado.

Sendo assim, entende-se que o direito tributário é uma norma de sobreposição, em que sua aplicação incide sobre formas definidas por outras normas do ordenamento jurídico. Contudo, na prática, a tributação incidente na exploração econômica da imagem pelo atleta encontra grande controvérsia diante da criação de estruturas negociais e societárias para gestão, ainda que seja permitida pela legislação.

¹⁰ PANDOLFO, Rafael. Como se dá a tributação da exploração econômica do direito de imagem de atleta. *Consultor Jurídico*, 21 maio 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-mai-21/rafael-pandolfo-tributacao-direito-imagem-atleta>. Acesso em: 12 jun. 2020.

¹¹ Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários

¹² Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

3.5 A exploração do direito de imagem por EIRELI

Diante da controvérsia acerca da licença de uso da imagem para pessoa jurídica, os contribuintes têm adotado a constituição de EIRELI, estrutura empresarial com previsão no artigo 980-A, §5º, do Código Civil, para gestão dos resultados da exploração econômica.

Em matéria de licença de uso de imagem, no que se refere aos direitos de personalidade e os direitos patrimoniais, o entendimento que prevalece é por afastar a natureza patrimonial e impossibilitar a gestão das verbas a título de direito de imagem por pessoa jurídica em nome do atleta, ainda que o negócio jurídico seja válido. No caso de uma EIRELI, que trata de empresário individual, acaba por acentuar a confusão entre a pessoa física e a pessoa jurídica, afastando a dúvida em relação à opção do contribuinte em gerir os seus rendimentos oriundos da imagem para pessoa jurídica.

Ainda que se trate de uma pessoa jurídica individual em que o próprio atleta figura como titular, a constituição de EIRELI não altera a definição de alcance do negócio jurídico regulado pelo Código Civil.

Na realidade, essa estrutura empresarial é uma maneira funcional que permite ao contribuinte utilizar um caminho legal e ao mesmo tempo conveniente quanto às peculiaridades estabelecidas pelo CARF, desde que o atleta cumpra com os requisitos de constituição da EIRELI, que são a origem da remuneração e o vínculo com a atividade profissional do atleta.

Além da constituição de EIRELI, existem outras formas de estruturar um negócio jurídico, sendo garantido ao atleta sua livre iniciativa para escolher a melhor forma de gerir a sua imagem. Porém, diante do entendimento do CARF nesse sentido, a opção por EIRELI é uma possibilidade atrativa para o contribuinte. Trata-se, para Rafael Pandolfo, da única forma viável de exploração da imagem, senão vejamos:

[...] Lei nº 12.441, de 11 de julho de 2011, que estabeleceu que a empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) poderia ter como única atividade econômica a exploração dos direitos patrimoniais de imagem, voz, nome ou marca, do qual seja detentor o titular da pessoa jurídica (artigo 980-A, §5º do Código Civil).

A exploração do direito patrimonial de imagem dos atletas (como dos cantores, cantoras, atores, atrizes e jornalistas), através de pessoas jurídicas, possui regramento específico e autorização expressa em nosso ordenamento jurídico. Respeitadas as limitações legais, essa atividade econômica pode ser exercida de forma lícita e plena por empresas individuais de responsabilidade limitada (EIRELI), constituídas especificamente para essa finalidade por atletas profissionais [...]

Diante do exposto, resta claro que um atleta profissional pode fazer a gestão de sua imagem por pessoa jurídica, seja ela através de uma estrutura societária complexa ou por uma sociedade individual.

3.6 Os limites da fiscalização tributária na exploração do direito de imagem

A fiscalização tributária é um ato da Administração Pública que se sujeita a um conjunto de regras e princípios trazidos pelo direito privado.¹³ Nesse sentido, tratando de negócios jurídicos declarados pelo contribuinte em referência à gestão de verbas a título de direito de imagem de um atleta profissional, mostra-se importante elencar o dolo, a fraude e a simulação, como as formas que o fisco possui para desconsiderar a personalidade jurídica da empresa que faz a gestão dessas verbas.

Dolo, fraude e simulação são atos de evasão fiscal e suas hipóteses estão previstas no artigo 149, VII, do CTN, e tem como objetivo reduzir a incidência de tributos sob determinado fato gerador.

A fraude é caracterizada como uma forma de ação ou omissão que causa dano à Fazenda Pública, com o objetivo de evasão da obrigação tributária. Trata-se de um ato específico que dificulta a ocorrência do fato gerador ou atrasa o seu conhecimento por parte da autoridade fiscal. Nos termos da lei, de acordo com o artigo 72 da Lei 4.502/64, trata-se de fraude:

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

Já a simulação é uma modalidade de ilícito tributário em que a declaração das partes promove uma ocultação voltada para a obtenção de um benefício que seria inalcançável se feito de maneira legal. Trata-se de um ato deliberado de forma antecipada pelas partes, tendo o intuito de contornar a obrigação principal. Ou seja, a simulação é uma mentira dolosa, a criação de uma situação inexistente, tendo sua presunção prevista no próprio Código Civil, senão vejamos:

¹³ JANINI, Tiago Cappi; PULCINELLI, Ana Luiza Godoy. A fiscalização tributária e seus limites: uma análise a partir do princípio da legalidade e dos direitos fundamentais do contribuinte. *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, v. 2, n. 2, 2016. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/1414>. Acesso em: 12 jun. 2020.

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Para que sejam realmente entendidos como atos de evasão fiscal, em matéria tributária, é necessário que haja o dolo. Ou seja, é necessário que esteja configurada a fraude ou a simulação, praticadas de forma dolosa.

No caso da exploração econômica da imagem por PJ, o ordenamento jurídico já garantiu a possibilidade de utilização de uma gestão econômica, afastando as hipóteses de evasão fiscal, tendo em vista a proteção pela legislação da auto-organização e da autonomia da vontade do contribuinte.

A despeito de haver pouca possibilidade de evasão fiscal nesse sentido, tal situação pode ocorrer, conforme exemplo utilizado por Cleyber Correia Lima, em que a fraude ou a simulação dolosa na gestão da imagem de um atleta por pessoa jurídica é possível, senão vejamos:

Por exemplo, se o atleta destina à pessoa jurídica rendimento decorrente de premiação por desempenho pessoal, mas o classifica como rendimento da imagem, estar-se-á diante de mentira deliberada, por apresentar ao mundo o rendimento como oriundo da imagem, para esconder a realidade da natureza salarial da renda. É perceptível que essa situação extrema não se refere à efetiva gestão patrimonial e sim à simulação sobre o termo “direito de imagem”, sem confundir com a legalidade da estrutura jurídica da exploração econômica da imagem.¹⁴

Os meios de evasão fiscal previstas no art. 149, VII, do CTN são as formas que o fisco possui de desconsiderar a personalidade jurídica de uma PJ que explora economicamente a imagem de um atleta profissional. Contudo, o fisco entende que o direito de imagem é personalíssimo e que a constituição de PJ para sua exploração econômica é feita pelos atletas para diminuir a tributação da renda incidente.

Sendo assim, considerando que um dos direitos fundamentais do contribuinte que queira fazer um negócio jurídico é a presunção de inocência, pode existir abuso de poder pela fiscalização da autoridade competente quando se trata do tema.

¹⁴ LIMA, Cleyber Correia. *Desafios e estratégias para a tributação da renda de desportistas*. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2019. p. 68.

No próximo tópico, será analisado o entendimento do CARF em casos concretos, levando em consideração a posição do fisco em contrapartida ao ordenamento jurídico.

4 POSIÇÃO DO CARF

4.1 Caso Gustavo Kuerten

No caso de Gustavo Kuerten (mais conhecido como “GUGA”), houve fiscalização na empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos LTDA., na qual o próprio Guga figurava como sócio, ao lado de seu irmão Rafael Kuerten, empresa essa que possuía como objeto social a exploração da imagem do tenista.¹⁵

O fisco lavrou um auto de infração alegando diversas irregularidades, sendo a mais importante para o trabalho a alegação de que o tenista, na realidade, constituiu a PJ meramente com o fim de economizar a tributação da renda incidente.¹⁶

Recebido pela 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes,¹⁷ foi julgado parcialmente procedente o pedido de Guga apenas para permitir o aproveitamento dos impostos pagos pela PJ em nome da PF, devendo ser recolhida a diferença do que deveria ser pego pela pessoa física.

¹⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Processo 11516.000152/2004-51*. Relatora: Patrícia da Silva, 23 nov. 2016. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4147907/mod_resource/content/0/Acórdão%20-%20Caso%20Guga.PDF. Acesso em: 12 jun. 2020.

¹⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). Acórdão n. 9202004.548. CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA PERSONALÍSSIMA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM DECORRÊNCIA DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. Relatora: Patrícia da Silva, 18 set. 2017. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 24 maio 2020.

¹⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (6. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). *Acórdão n. 106-17.147*. IRPF – REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE NATUREZA NÃO COMERCIAL – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA – TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. ART. 129 DA LEI 11.196/2005 – DISPOSITIVO QUE INSTITUI UM NOVO REGIME DE TRIBUTAÇÃO – IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA A FATO GERADOR OCORRIDO ANTERIORMENTE À EDIÇÃO DE TAL LEI. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITAS DA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA DO SÓCIO – COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM DECORRÊNCIA DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS – HIGIDEZ. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR – ACORDO – RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO – COMPENSAÇÃO. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO. Relator: Giovanni Christian Nunes Campos, 5 nov. 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 24 maio 2020.

De acordo com a 6ª Câmara, a empresa na realidade tinha o único fim de economizar tributos e sendo assim, uma mera formalidade para ocultar a atividade do tenista.

Diante da decisão, foi interposto Recurso Especial por ambas as partes, em que o atleta exigia a total procedência do recurso no sentido de possibilitar a cessão dos direitos de imagem e sua exploração para a empresa Guga Kuertem Participações e Empreendimentos LTDA, enquanto o fisco exigia a desconsideração da personalidade jurídica da empresa.

Analisados os recursos das partes, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendeu por impossibilitar a exploração da imagem de Gustavo pela empresa, tendo em vista que na época do fato gerador, ainda não existia a possibilidade de exploração por pessoa jurídica, que só se tornou considerável a partir da vigência do artigo 129 da Lei 11.196 de 2005.

No caso em tela, o CARF entendeu que a celebração do negócio jurídico de Guga para gerir as verbas de licença de uso da imagem eram apenas com o intuito de evasão fiscal.

4.2 Caso Neymar

No caso do famoso jogador de futebol Neymar da Silva Santos Jr, foi lavrado auto de infração pela Delegacia da Receita Federal,¹⁸ o qual imputou o pagamento do imposto de renda de pessoa física.

Assim como no caso de Gustavo Kuertem, a principal justificativa para o auto de infração foi o fato do atleta ter realizado negócios jurídicos para a gestão de sua imagem através de pessoa jurídica, tendo como único objetivo reduzir a carga tributária.

A defesa de Neymar, em suma, alegou a importância da gestão por pessoa jurídica para assegurar a dedicação do atleta para as atividades no futebol; bem como pela permissão do ordenamento para utilização de pessoa jurídica para gestão de verbas referentes à imagem do atleta.

Por meio do acórdão de nº 2402-005.703, a Segunda Sessão de Julgamento do CARF entendeu, por maioria de votos, em dar parcial provimento apenas no sentido de excluir da base de cálculo os lançamentos relativos aos rendimentos decorrentes de contratos de publicidade entre a pessoa jurídica Neymar Sport e grandes marcas, com exceção do contrato de natureza trabalhista firmado com o time de Neymar à época, o Santos Futebol Clube.

¹⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Processo 11516.000152/2004-51*. Relatora: Patrícia da Silva, 23 nov. 2016. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4147907/mod_resource/content/0/Acórdão%20-%20Caso%20Guga.PDF. Acesso em: 12 jun. 2020.

Diferente de Guga, Neymar não figurava como sócio das pessoas jurídicas responsáveis, por isso a relatora entendeu que ocorreu apenas a cessão do direito de imagem à pessoa jurídica constituída por Nadine (mãe de Neymar) e Neymar pai. Ou seja, no caso de Neymar, o CARF acolheu a possibilidade de cessão do direito de imagem para exploração por pessoa jurídica, senão vejamos:

Em poucas palavras, o processo em análise se traduz em legítimo acordo familiar, em que os rendimentos auferidos pela efetiva prática desportiva do futebol permaneceram com o atleta, enquanto que direitos personalíssimos correlatos à prática do futebol (i.e. direito de imagem e direitos federativos/econômicos) foram cedidos aos seus pais, que decidiram realizar a exploração dos mesmos através de pessoas jurídicas.¹⁹

Contudo, ainda que o CARF tenha permitido a cessão dos direitos de imagem de Neymar para pessoa jurídica em negócios com terceiros, o contrato de trabalho com o Santos possuía uma cláusula referente à uma contribuição mensal, paga em parcelas fixas, a título de direito de imagem. Ocorre que por ser um rendimento que independe de qualquer atividade publicitária, equivalente a 17,65% dos rendimentos referentes ao contrato de trabalho, a autoridade fiscal entendeu que a parcela fixa paga a título de direito de imagem pelo clube possuía natureza salarial e, sendo assim, deveria ser atribuída à pessoa física.

Assim, o CARF argumentou no seguinte sentido:

[...] trata-se de mero percentual adicional aplicado sobre os rendimentos de natureza salarial, pago independentemente de qualquer circunstância, e condicionado apenas à vigência do contrato de trabalho. E, sendo indissociável da avença laboral, mero valor adicional aos recebimentos a este

¹⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma Ordinária da 4. Câmara da 2. Seção de Julgamento do CARF). *Acórdão 2402-005.703*. PESSOA FÍSICA. ESPORTISTA. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO COM PATROCINADOR. OBRIGAÇÕES PERSONALÍSSIMAS. CLAUSULAS DE GARANTIA OU RESCISÃO VINCULADAS AO ATLETA. VALIDADE DO CONTRATO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR. TRANSFERÊNCIA DE JOGADOR DE FUTEBOL. CONTRATOS COM TERCEIROS. BARCELONA. AGENCIA. SCOUTING. ARRENDAMENTO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. FALTA DE VINCULAÇÃO DO OBJETO AO ATLETA. IMPOSSIBILIDADE DE DESLOCAMENTO OU RECLASSIFICAÇÃO DO RENDIMENTO A PESSOA FÍSICA. VERBAS RECEBIDAS COMO RETRIBUIÇÃO POR CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM. CLUBE ESTRANGEIRO. VALORES FIXADOS COMO PERCENTUAL DA REMUNERAÇÃO ACORDADA. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO. ART. 124, I DO CTN. ART. 44 DA LEI 9.430/96. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE A PARTIR DO ADVENTO DA MP 351/2007. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. ERRO NA BASE DE CALCULO. CONVERSÃO DE CÂMBIO. ESCRITURAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. Relatora: Bianca Felicia Rothschild, 11 maio 2017. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 25 maio 2020.

vinculados, está de modo reflexo, obviamente, condicionado ao atendimento dos requisitos daquele, tais como subordinação, personalidade e onerosidade.²⁰

O que fica claro após o estudo do caso é que, diferente do caso de Gustavo Kuertem, a controvérsia principal não é o propósito do negócio jurídico (se seu objeto é apenas diminuir a carga tributária), mas sim sobre a possibilidade de cessão da exploração do direito de imagem para pessoa jurídica.

4.3 Caso Dario Conca

O jogador de futebol Dario Leonardo Conca, assim como Guga e Neymar, recebeu auto de infração para cobrança de IRPF sobre rendimentos recebidos pela EIRELI Dario L Conca Empreendimentos Desportivos LTDA, pela gestão e exploração de sua imagem.

O mesmo argumento dos outros casos foi utilizado pelo Fisco, no sentido de que verbas a título de direito de imagem são de natureza personalíssima e, por isso, deveria haver o recolhimento do Imposto de Renda através da pessoa física.

O órgão julgador acolheu o aspecto patrimonial alegado pelo atleta, fundamentado no artigo 129 da Lei 11.196/05, entendendo ser possível a cessão de exploração para a pessoa jurídica. Porém, cumpre esclarecer que o fato do próprio jogador ser o único responsável pela Dario L Conca Empreendimentos Desportivos LTDA acentuou a relação PF X PJ e, conseqüentemente, afastou a controvérsia do fisco.

Conforme foi estudado, a EIRELI não é a única estrutura empresarial com respaldo no ordenamento jurídico. Contudo, observa-se que a constituição da EIRELI pode afastar o entendimento do CARF no sentido de impossibilitar a cessão de exploração da imagem do atleta por pessoa jurídica.

Como foi observado nos casos supracitados, o contribuinte possui livre iniciativa para escolher a forma que vai explorar a sua imagem e as discussões jurisprudenciais se iniciam quando os contratos de natureza civil passam a ser tributados. No caso da exploração por pessoa jurídica, o atleta pode ou não fazer parte do quadro societário. Por outro lado, o fisco entende que a gestão da imagem deve ser feita diretamente pela pessoa física, por se tratar de um direito de personalidade.

²⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (4. Câmara). *Acórdão n. 2402-005.703*. Relator: Carlos Alberto do Amaral Azeredo, 5 jul. 2017. p. 149

Ainda que o ordenamento jurídico permita a cessão da exploração por pessoa jurídica, a jurisprudência do CARF acompanha, na maioria dos casos, o entendimento do fisco, desconsiderando a validade do contrato de gestão da imagem do atleta. Porém, como vimos no caso de Conca, existe divergência dentro do próprio CARF, que considerou válido o contrato de cessão de exploração da imagem do atleta por pessoa jurídica.

5 CONCLUSÃO

Foi observado que a Fazenda se posiciona em desfavor da exploração do direito de imagem, acompanhados pelo CARF e pela Câmara Superior, que, por sua vez, não possuem uma linha de entendimento pacificada.

Nesse cenário jurídico, o direito tributário como direito público não poderia, conforme estudo dos artigos 109 e 110 do CTN, estipular validade de um negócio jurídico, limitando-se apenas em produzir os efeitos tributários deste. No mais, a validade de um negócio se faz por meio do Código Civil quando trata dos requisitos de validade, contidos no artigo 104 do Código Civil, que são: capacidade das partes; objeto lícito, possível e determinado (ou determinável); e que seja previsto em Lei.

Logo, a exploração patrimonial do direito de imagem para atletas por meio de pessoas jurídicas, se respeitadas as limitações legais, é lícita. O artigo 87-A da Lei 9.615/98 e o artigo 129 da Lei 11.169/05 anulam a premissa do fisco de que se trata de um abuso de personalidade e uma forma de evasão da tributação.

Ainda assim, a Receita Federal se mantém inerte e continua lavrando autos de infração, utilizando premissas que contrariam a legislação que regulamenta esse tipo de atividade, promovendo grande insegurança jurídica.

Por fim, diante de toda insegurança jurídica acerca do tema, um atleta profissional deve tomar muito cuidado ao ceder a exploração de sua imagem para uma pessoa jurídica, devendo observar todos os requisitos de validade para o negócio jurídico, bem como os argumentos do fisco e as especificações que podem acentuar a controvérsia sobre as características do direito de imagem.

REFÊRENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMORIM, Múcio Borges de Pina. O direito de imagem do atleta profissional. *Vellasco, Vellasco e Simonini*, 27 mar. 2014. Disponível em: <http://www.vvs.adv.br/artigos-juridicos/o-direito-de-imagem-do-atleta-profissional>. Acesso em: 12 jun. 2020.
- BARBOSA, Euler Márcio Lelis. Comentários acerca dos direitos de imagem e arena do atleta profissional. *Migalhas*, 14 dez. 2017. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/271013/comentarios-acerca-dos-direitos-de-imagem-e-arena-do-atleta-profissional>. Acesso em: 12 jun. 2020.
- BARROSO, Roberto L. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Jur. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553610112/>. Acesso em: 25 maio 2020.
- BENTIVEGNA, Carlos Frederico Barbosa. *Liberdade de Expressão, Honra, Imagem e Privacidade – os limites entre o lícito e o ilícito*. 1. ed. Barueri: Manole, 2018.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 25 maio 2020.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2013]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 17 maio 2020.
- BRASIL. Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998. Normas gerais sobre desporto e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9615consol.htm. Acesso em: 13 maio 2020.
- BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 15 maio 2020.
- BRASIL. Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm. Acesso em: 12 jun. 2020.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Processo 11516.000152/2004-51*. Relatora: Patrícia da Silva, 23 nov. 2016. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4147907/mod_resource/content/0/Acórdão%20-%20Caso%20Guga.PDF. Acesso em: 12 jun. 2020.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Processo nº 15983.720065/2015-11*. Recorrente: Neymar da Silva Santos Júnior. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Bianca Felícia Rotschild, 15 mar. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Processo nº 18470.728514/201466*. Recorrente: Dário Leonardo Conca. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Carlos Alberto do Amaral Azeredo, 5 jul. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Recurso nº 154.280*. Recorrente: Gustavo Kuerten. Recorrida: 3ª Turma/DRJ-Florianópolis/SC. Relator: Giovanni Christian Nunes Campos, 18 maio 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). Acórdão n. 9202004.548. CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA PERSONALÍSSIMA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM DECORRÊNCIA DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. Relatora: Patrícia da Silva, 18 set. 2017. Disponível em:
<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 24 maio 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma Ordinária da 4. Câmara da 2. Seção de Julgamento do CARF). *Acórdão 2402-005.703*. PESSOA FÍSICA. ESPORTISTA. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO COM PATROCINADOR. OBRIGAÇÕES PERSONALÍSSIMAS. CLAUSULAS DE GARANTIA OU RESCISÃO VINCULADAS AO ATLETA. VALIDADE DO CONTRATO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR. TRANSFERÊNCIA DE JOGADOR DE FUTEBOL. CONTRATOS COM TERCEIROS. BARCELONA. AGENCIA. SCOUTING. ARRENDAMENTO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. FALTA DE VINCULAÇÃO DO OBJETO AO ATLETA. IMPOSSIBILIDADE DE DESLOCAMENTO OU RECLASSIFICAÇÃO DO RENDIMENTO A PESSOA FÍSICA. VERBAS RECEBIDAS COMO RETRIBUIÇÃO POR CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM. CLUBE ESTRANGEIRO. VALORES FIXADOS COMO PERCENTUAL DA REMUNERAÇÃO ACORDADA. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO. ART. 124, I DO CTN. ART. 44 DA LEI 9.430/96. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE A PARTIR DO ADVENTO DA MP 351/2007. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. CONVERSÃO DE CÂMBIO. ESCRITURAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. Relatora: Bianca Felicia Rothschild, 11 maio 2017. Disponível em:
<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 25 maio 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (4. Câmara). *Acórdão n. 2402-005.703*. Relator: Carlos Alberto do Amaral Azeredo, 5 jul. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (6. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). *Acórdão n. 106-17.147*. IRPF – REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE NATUREZA NÃO COMERCIAL – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE NATUREZA

PERSONALÍSSIMA – TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. ART. 129 DA LEI 11.196/2005 – DISPOSITIVO QUE INSTITUI UM NOVO REGIME DE TRIBUTAÇÃO – IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA A FATO GERADOR OCORRIDO ANTERIORMENTE À EDIÇÃO DE TAL LEI. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITAS DA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA DO SÓCIO – COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM DECORRÊNCIA DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS – HIGIDEZ. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR – ACORDO – RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO – COMPENSAÇÃO. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO. Relator: Giovanni Christian Nunes Campos, 5 nov. 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 24 maio 2020.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região. *Processo n. 00321200201202003*. Relator: Sergio Winnik, 13 jul. 2004. Disponível em: <https://trt-2.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/15800608/recurso-ordinario-ro-321200201202003-sp-00321-2002-012-02-00-3/inteiro-teor-15800609>. Acesso em: 12 jun. 2020.

CHINELATTO, Silmara Juny de Abreu. Direitos da personalidade: o art. 20 do Código Civil e a biografia de pessoas notórias. In: CASSETARI, Christiano (coord.). *10 anos de vigência do Código Civil brasileiro de 2002: estudo em homenagem ao professor Carlos Alberto Dabus Maluf*. São Paulo: Saraiva, 2013.

COELHO, Gabriela. IR que incide sobre direito de imagem de jogador de futebol é de pessoa física. *Consultor Jurídico*, 28 maio 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-mai-28/ir-incide-direito-imagem-pessoa-fisica-carf>. Acesso em: 12 jun. 2020.

CORREIO, Atalá; Fábio Jun Capucho (Coords.). *Direitos da Personalidade – a contribuição de Silmara J. A. Chinellato*. Barueri: Manole, 2019.

DINIZ, Maria Helena. *Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral do Direito Civil*. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2017.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil: direito das obrigações*. 17. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

JANINI, Tiago Cappi; PULCINELLI, Ana Luiza Godoy. A fiscalização tributária e seus limites: uma análise a partir do princípio da legalidade e dos direitos fundamentais do contribuinte. *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, v. 2, n. 2, 2016. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/1414>. Acesso em: 12 jun. 2020.

LIMA, Cleyber Correia. *Desafios e estratégias para a tributação da renda de desportistas*. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2019.

LOUREIRO, Henrique Vergueiro. *Direito à Imagem*. Dissertação (mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2005. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/5983>, acesso em 10 mai. 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MENDES, Leandro Miotto. Aspectos Tributários do Direito de Imagem do Atleta Profissional de Futebol. *Jusbrasil*, 2019. Disponível em: <https://leandromiottomendes.jusbrasil.com.br/artigos/747952493/aspectos-tributarios-do-direito-de-imagem-do-atleta-profissional-de-futebol>. Acesso em: 12 jun. 2020.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 35. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

NEDER, Marcos. A evolução legislativa e jurisprudencial da tributação do direito de imagem de artistas e atletas. *JOTA*, 5 out. 2015. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-evolucao-legislativa-e-jurisprudencial-da-tributacao-do-direito-de-imagem-de-artistas-e-atletas-05102015>. Acesso em: 12 jun. 2020.

NEDER, Marcos Vinícius. Tributação da exploração do direito de imagem de atletas e celebridades. In: CONGRESSO DO IBET, 13., 2016, São Paulo. *Slides* [...]. São Paulo: IBET, 2016.

ORSINI, Adriana Goulart de Sena; SANTIAGO, Mariana Ribeira; FÉLIX, Ynes da Silva. *Teoria dos direitos fundamentais*. Florianópolis: CONPEDI, 2015.

PANDOLFO, Rafael. Como se dá a tributação da exploração econômica do direito de imagem de atleta. *Consultor Jurídico*, 21 maio 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-mai-21/rafael-pandolfo-tributacao-direito-imagem-atleta>. Acesso em: 12 jun. 2020.

PASSOS, Paulo. Com vitória no Carf, Neymar reduz dívida com Receita e pagará R\$ 8 mi. *Folha de São Paulo*, 3 ago. 2017. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/esporte/2017/08/1906897-com-vitoria-no-carf-neymar-reduz-divida-com-receita-e-pagara-r-8-mi.shtml>. Acesso em: 12 jun. 2020.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de direito civil: introdução ao direito civil: teoria geral de direito civil / Caio Mário da Silva Pereira; [revisão e atualização] Maria Celina Bodin de Moraes*. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

RACANICCI, Jamile. Carf começa a julgar se Conca deve pagar cobrança milionária de imposto de renda. *JOTA*, 28 set. 2018. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/conca-carf-cobranca-milionaria-irpf-28092018. Acesso em: 12 jun. 2020.

SCHULER, Maria; TONI, D. de. *Gestão da Imagem de Organizações, Marcas e Produtos: Através do MCI - Método para Configuração*. São Paulo: Atlas, 2015. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522497195/>. Acesso em: 25 maio 2020.

SILVA, Hugo Gregório Hg Mussi. A origem e a evolução dos direitos da personalidade e a sua tutela no ordenamento jurídico brasileiro. *ETIC 2016*, v. 12, n. 12, 2016. Disponível em: <http://intertemas.toledoprudente.edu.br/index.php/ETIC/article/view/5571/5297>. Acesso em: 12 jun. 2020.

COORDENADORIA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO (TCC)

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Luís Otávio Gomes da Costa Pinho

Aluno(a), regularmente matriculado(a), no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 4153058-6, Período noturno, Turma R,


tendo realizado o TCC com o título: A TRIBUTAÇÃO DA RENDA DA IMAGEM DE ATLETAS PROFISSIONAIS CONFORME ENTENDIMENTO DO CARF

sob a orientação do(a) professor(a): Fúlvia Helena Gioia

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, 18 de Junho de 2020 .


Assinatura do discente