



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10882.722383/2018-83</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2102-004.466 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 6 de julho de 2026                                   |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | OSASCO VOLEIBOL CLUBE E OUTRO                        |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS. INOCORRÊNCIA.

Não é nula a decisão de primeira instância que enfrenta, de forma fundamentada, as questões suscitadas na impugnação, examina os elementos probatórios considerados pertinentes e expõe suficientemente as razões que conduziram à manutenção do lançamento. A mera discordância da parte com a valoração das provas ou com a conclusão alcançada pela autoridade julgadora não caracteriza ausência de fundamentação, cerceamento do direito de defesa ou violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

ATLETAS PROFISSIONAIS. MODALIDADE DESPORTIVA COLETIVA. VOLEIBOL. RELAÇÃO DE EMPREGO. LEI Nº 9.615/1998.

Nas modalidades desportivas coletivas, a atividade profissional desenvolvida pelos atletas em favor da entidade de prática desportiva submete-se às normas previdenciárias, consideradas as peculiaridades estabelecidas pela legislação especial. A facultatividade prevista no art. 94 da Lei nº 9.615/1998 quanto à adoção do contrato especial de trabalho desportivo não autoriza a desconsideração da relação empregatícia efetivamente existente entre o clube e as atletas integrantes de sua equipe profissional.

DIREITO DE IMAGEM. CONTRATO DE NATUREZA CIVIL. AUTONOMIA EM RELAÇÃO AO CONTRATO DE TRABALHO. NECESSIDADE DE VERIFICAÇÃO NO CASO CONCRETO.

O direito de imagem possui natureza personalíssima e conteúdo patrimonial, admitindo-se sua exploração econômica mediante contrato de natureza civil, inclusive por intermédio de pessoa jurídica constituída pelo atleta. A validade do ajuste, para fins tributários e previdenciários, pressupõe efetiva autonomia em relação ao contrato de trabalho, conteúdo negocial próprio e finalidade distinta da remuneração pelos serviços desportivos.

CESSÃO DO DIREITO DE IMAGEM. CONTRATOS VINCULADOS À PERMANÊNCIA DAS ATLETAS E DOS MEMBROS DA COMISSÃO TÉCNICA NA EQUIPE. AUSÊNCIA DE AUTONOMIA. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Quando a vigência e os pagamentos previstos nos contratos de cessão do direito de imagem dependem da permanência das atletas e dos membros da comissão técnica na equipe do clube, resta evidenciada a vinculação entre os ajustes civis e as relações de trabalho ou de prestação de serviços. A ausência de autonomia entre os negócios jurídicos autoriza a requalificação dos valores pagos como parcelas remuneratórias sujeitas à incidência das contribuições previdenciárias.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PRESIDENTE DE ENTIDADE DESPORTIVA. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS. EXCLUSÃO DO POLO PASSIVO.

A simples condição de presidente ou dirigente da entidade desportiva não é suficiente para caracterizar responsabilidade pessoal pelo crédito tributário. Ausente demonstração individualizada da prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, deve ser afastado o vínculo de sujeição passiva atribuído ao dirigente.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE, SONEGAÇÃO OU CONLUÍO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO ESPECÍFICO. CONTROVÉRSIA JURÍDICA. TRANSPARÊNCIA DOS NEGÓCIOS. QUALIFICADORA AFASTADA.

A aplicação da multa de ofício qualificada exige prova concreta e inequívoca de conduta dolosa destinada a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador ou a reduzir fraudulentamente o tributo devido. A celebração de contratos formalmente documentados, acompanhada da emissão de documentos fiscais e da apresentação dos elementos solicitados pela Fiscalização, em matéria marcada por controvérsia doutrinária e jurisprudencial, não é suficiente para demonstrar fraude, sonegação ou conluio. Ausente prova do dolo específico, afasta-se a qualificadora, reduzindo-se a multa de ofício ao percentual ordinário de 75%

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito: (i) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário do responsável solidário para afastar o vínculo de sujeição passiva do presidente do clube, Cláudio Sérgio da Silva; (ii) por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte para desqualificar a multa de ofício, reduzindo a penalidade ao patamar de 75%. Vencido o conselheiro Cleberson Alex Friess, que limitou a multa de ofício qualificada a 100%, em face da legislação superveniente mais benéfica; (iii) pelo voto de qualidade, negar provimento às demais questões. Vencidos os conselheiros Carlos Marne Dias Alves (relator), Carlos Eduardo Fagundes de Paula e Yendis Rodrigues Costa, que deram provimento para cancelar o lançamento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Fernando Gomes Favacho.

*Assinado Digitalmente*

**Carlos Marne Dias Alves** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Gomes Favacho** – Redator designado

*Assinado Digitalmente*

**Cleberson Alex Friess** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Fernando Gomes Favacho (substituto integral), Cleberson Alex Friess (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão 03-84.902 - 5ª Turma da DRJ/BSB, de 29 de maio de 2019, que julgou a Impugnação Improcedente e manteve o crédito tributário relativo exigido e a responsabilidade solidária imputada ao Sr. CLÁUDIO SÉRGIO DA SILVA.

A fiscalização lançou crédito tributário contra o OSASCO VOLEIBOL CLUBE (OVC), associação esportiva que possui como atividade principal a disputa de campeonatos de voleibol feminino.

O lançamento é referente a:

- a) contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT);
- b) contribuição para outras entidades e fundos

Conforme Termo de Verificação Fiscal (folhas 1316 a 1356), entre 1/2014 a 5/2014, o clube não declarou GFIP, nem elaborou folhas de pagamento, remunerando suas atletas via licenciamento de direitos de imagem cedidos às Pessoas Jurídicas (PJ) das próprias jogadoras.

Segundo o clube, à época, por orientação e proibição da Federação Paulista de Volleyball (FPV), orientada pela Confederação Brasileira de Volleyball (CBV), havia o entendimento da inexistência de vínculo empregatício entre o clube e os membros da comissão técnica.

Ainda assim, a partir de 06/2014, o clube resolveu profissionalizar suas atletas, situação considerada, à época, inovadora no voleibol brasileiro, e passou a registrar as jogadoras como empregadas, com salários declarados em GFIP e folha de pagamento, mas manteve as remunerações indiretas.

As obrigações estabelecidas pelo contrato de trabalho eram exclusivamente atinentes às atividades de rotina e cumprimento das funções desportivas. Não havia qualquer menção acerca de disposições relativas ao uso de imagem, que possuía instrumento particular distinto e independente do contrato de trabalho.

Treinadores e comissão técnica foram remunerados exclusivamente via imagem ao longo de todo o ano, com contratos envolvendo as PJ dos profissionais e da patrocinadora NESTLÉ, que patrocinou o clube durante o ano de 2014.

Pelo contrato de direito de imagem, a pessoa jurídica, que havia celebrado um contrato com a jogadora profissional de detenção da utilização de sua imagem, cedia esse direito para o OSASCO, que, juntamente com a NESTLÉ, poderiam explorar as imagens das atletas no espetáculo esportivo, assim como em campanhas publicitárias e em promoções de produtos/serviços e marcas autorizadas da NESTLÉ.

A NESTLÉ informou não interferir na escolha, contratação ou definição de valores pagos pelo OSASCO às jogadoras ou membros coligados ao time, cabendo a ela apenas a exploração da imagem das jogadoras e membros da comissão técnica do clube.

Os contratos de celebração de direito de imagem estipulavam pagamentos mensais às empresas das atletas e demais membros coligados ao time, sendo emitidas as notas fiscais.

Por fim, a fiscalização concluiu pela existência de fraude aos direitos trabalhistas e previdenciários, devido à ausência de registro de contratos, falta de independência entre imagem e vínculo empregatício, e desproporcionalidade dos valores de imagem em relação a salários.

Assim, a despeito dos contratos apresentarem aparência de negócio firmado entre pessoas jurídicas, estariam presentes os elementos caracterizadores típicos de segurado empregado: pessoalidade, subordinação jurídica, onerosidade e não eventualidade.

Todos os pagamentos realizados foram equiparados a salário de contribuição.

A base de cálculo foi estabelecida com base em GFIP, folha de pagamento, contabilidade e contratos.

Aplicou-se multa de ofício qualificada de 150%, nos termos da Lei 9.430/1996, art. 44, §1º, Lei 4.502/1964, e foi imputada responsabilidade solidária ao presidente do clube, CLÁUDIO SÉRGIO DA SILVA, com fulcro no artigo 135, III, do CTN, por simulação de contratos e ocultação de infrações.

O sujeito passivo e o responsável solidário apresentaram impugnação (fls. 1423 a 1482 e 1491 a 1559), alegando:

- 1) Em preliminar: nulidade por cerceamento de defesa, pois a fiscalização desconsiderou provas documentais que comprovam a efetiva exploração da imagem. Além disso, o Auto de Infração não teria descrito de forma clara e individualizada a conduta infracional.
- 2) No Mérito:
  - a) houve observância do disposto na Lei Pelé quanto ao direito de imagem, que possui natureza civil e não previdenciária;
  - b) o artigo 129 da Lei 11.196, de 2005, confere legalidade à contratação via pessoa jurídica (PJ);
  - c) os atletas e a comissão técnica de fato realizaram ações de marketing e cessão de imagem, justificando os pagamentos;
  - d) afastamento ou redução da Multa Qualificada (150%) por ausência de dolo, fraude ou simulação;

O responsável solidário, CLÁUDIO SÉRGIO DA SILVA, além de reproduzir as alegações do autuado, alega:

- a) ausência de comprovação de conduta fraudulenta ou dolosa;
- b) que a responsabilização prevista nos artigos 124 e 135, III, do CTN, exige prova concreta de dolo, culpa, excesso de poder ou infração à lei/estatuto social, o que não ocorreu; e
- c) que a fiscalização falhou em demonstrar interesse do presidente em simular contratos de cessão de direitos de imagem, pois trata-se de prática usual e aceita no esporte (PJ constituída pelas próprias atletas antes da contratação).

As circunstâncias da autuação e os argumentos de Impugnação estão resumidos no relatório do Acórdão 03-84.902 - 5ª Turma da DRJ/BSB, de 29 de maio de 2019, que teve a seguinte ementa (folhas 2749 a 2776):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

São considerados nulos apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS NÃO INTEGRANTES. EXCLUSÃO LEGAL EXPRESSA E EXAUSTIVA.

Somente as parcelas expressamente previstas na lei não se sujeitam à incidência previdenciária e podem ser excluídas do salário-de-contribuição para fins de apuração da base de cálculo correspondente, e desde que sejam atendidas todas as condições legais e sua correspondente regulamentação.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. PEJOTIZAÇÃO DOS RENDIMENTOS. FRAUDE. SIMULAÇÃO.

O lançamento é efetuado de ofício pelo Fisco quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, simulação ou fraude por meio do fenômeno da pejotização dos rendimentos (interposição de pessoa jurídica) pagos aos segurados empregados.

LANÇAMENTO FISCAL. CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO.

É segurado obrigatório da Previdência Social, como empregado, a pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

RECONHECIMENTO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS. PRIMAZIA DA REALIDADE.

Se o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, interposta pessoa jurídica, ou sob qualquer outra denominação, na realidade mantém vínculo empregatício com o contratante, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO OU FRAUDE. PRESENÇA DE INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA PARA REALIZAR PAGAMENTOS DE RENDIMENTOS. OCORRÊNCIA.

A multa de ofício qualificada de 150% é aplicável quando caracterizada a prática de sonegação ou fraude com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pelo Fisco e de reduzir o montante das contribuições devidas,

utilizando-se de pessoa jurídica para simular a contratação de prestação de serviços e a emissão de notas fiscais de serviços e para ocultar a base de cálculo da regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DIRETOR PRESIDENTE. OCORRÊNCIA.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

MULTA. JUROS.

Contribuições sociais não recolhidas no prazo legal ficam sujeitas à multa e juros lançados de ofício pela autoridade lançadora, de caráter irrevelável.

INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

Os avisos, intimações e notificações ao contribuinte devem ser efetuados no domicílio tributário do sujeito passivo, que corresponde ao endereço fornecido pelo próprio contribuinte à Secretaria da Receita Federal do Brasil para fins cadastrais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O OSASCO VOLEIBOL CLUBE, sujeito passivo, e CLÁUDIO SÉRGIO DA SILVA, responsável solidário, interpuseram Recurso Voluntário separadamente (folhas 2811 a 2914 e 3353 a 3457) contestando a autuação fiscal, que teria desconsiderado os contratos de direito de imagem de atletas e comissão técnica, reenquadrando esses valores como verbas salariais, alegando:

Em Preliminar: que a autoridade fiscal não analisou as provas documentais apresentadas (contratos, comprovantes de ações de marketing e notas fiscais), baseando-se em uma "análise genérica".

No Mérito:

- a) que o uso da imagem é uma cessão de direito civil, prevista na Constituição Federal e no Código Civil, sendo distinta da prestação de serviços trabalhistas;
- b) respeito à Lei Pelé para contratos de imagem. O clube afirma que respeitou a lei, que não exige que o atleta tenha uma estrutura empresarial robusta para ceder sua imagem;
- c) até meio de 2014, o Recorrente seguia as orientações das entidades de administração da modalidade e tratava suas atletas como não profissionais. A partir de junho de 2014, passou a profissionalizá-las, todavia, sem a necessidade de formalização de contrato específico;

- d) validade da "Pejotização", invocando o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 para justificar que a prestação de serviços por meio de pessoas jurídicas e que isso não configura fraude;
- e) a doutrina e a jurisprudência reconhecem a legalidade da exploração dos direitos personalíssimos dos atletas por pessoas jurídicas constituídas para este fim;
- f) que houve exploração real das imagens em campanhas publicitárias, eventos e materiais do clube, justificando o pagamento das verbas.
- g) descabimento da Multa Qualificada (150%), argumentando que não houve dolo, fraude ou simulação. O clube afirma que agiu com transparência e seguiu práticas comuns do mercado esportivo, solicitando a redução da multa para o patamar de 75%; e
- h) que o presidente do clube não praticou atos com excesso de poder ou infração à lei que justifiquem a responsabilidade pessoal.

É o Relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Carlos Marne Dias Alves**, Relator

### Juízo de admissibilidade

Realizado o juízo de validade do procedimento e verificado que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do presente Recurso Voluntário.

#### 1) Preliminar

Os recorrentes suscitam a nulidade do lançamento tributário sob a alegação de vício formal na instrução processual, em razão de omissão da autoridade fiscal quanto ao exame do acervo probatório durante o procedimento fiscalizatório. Argumentam que a ausência de menção expressa a determinados documentos no Termo de Verificação Fiscal (TVF) implicaria cerceamento de defesa e preterição do rito administrativo.

Também, alegam nulidade por ausência de demonstração de intuito fraudulento e por falta de análise dos documentos apresentados. A fiscalização teria se limitado a conferir sua interpretação aos fatos e a concluir a existência de dolo sem demonstração deste.

Pois bem.

A irresignação não merece prosperar, pois, de acordo como os autos, o material relativo à exploração de imagem das atletas e comissão técnica, foi objeto de detida análise pela auditoria, que os considerou insuficientes para descaracterizar a natureza salarial das verbas.

Relativamente à análise da documentação apresentada pela recorrente, assim consta na decisão de piso (folhas 2767):

No que tange à comprovação da exploração do direito de imagem das atletas pela Nestlé (fls. 1.983/2.002 e 2.675/2.723), entende-se que, independentemente da quantidade de provas colacionadas aos autos, não há como justificá-las em detrimento da legislação previdenciária. (...)

Em sede de defesa, o contribuinte apresentou os documentos de fls. 1.983/2.002 e 2.675/2.723, contendo fotos da participação das atletas em eventos, visitas à sede e fábricas da Nestlé, sessões de fotos/produção de material publicitário, comunicação visual do ginásio sede do OVC, vídeos e fotos exibidas nas redes sociais de atletas.

Parte desta documentação corresponde à mesma apresentada e analisada pela fiscalização durante o procedimento fiscal. Mas, a meu ver, conforme já mencionado, o relevante é que tal documentação não é suficiente para justificar tamanha disparidade entre os pagamentos feitos a título de direito de imagem e o pagamento de salários, e muito menos o não pagamento destes, tal como ocorreu antes de 6/2014

Quanto à descaracterização da natureza indenizatória e Fraude, a fiscalização demonstrou a subsunção dos fatos à norma prevista no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, não se vislumbrando vícios de incompetência ou preterição de rito.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

O intuito fraudulento teria restado evidenciado pela simulação na formalização de contratos de natureza civil em substituição ao liame empregatício, visando à elisão indevida de contribuições previdenciárias.

Observa-se que o lançamento está devidamente fundamentado, com a delimitação precisa das circunstâncias fáticas que ensejaram a autuação.

Não foi possível vislumbrar violação ao direito de defesa, uma vez que todas as ocorrências foram devidamente identificadas no Auto de Infração, sendo concedido prazo para apresentação de Impugnação e das provas que se entendessem necessárias.

Houve o exato cumprimento do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, abaixo:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A robustez da impugnação apresentada pelo contribuinte, que rebateu pormenorizadamente cada ponto da autuação, ratifica a inexistência de cerceamento de defesa, restando configurada apenas a divergência interpretativa entre o fisco e o contribuinte quanto à valoração das provas.

Não assiste razão aos recorrentes.

## 2) Mérito

Os recorrentes alegam que o uso da imagem do atleta configura uma cessão de direito de natureza estritamente civil, fundamentada na Constituição Federal e no Código Civil, o que a distingue juridicamente de qualquer prestação de serviço de caráter trabalhista. Reforçam que houve a plena observância à Lei Pelé, e pontuam que a legislação não impõe a exigência de uma estrutura empresarial robusta para que a cessão seja legítima.

Adicionalmente, invocam o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 para referendar a validade da "pejotização", argumentando que a organização da atividade por meio de pessoa jurídica é uma opção fiscal lícita e não configura fraude, especialmente diante da comprovação de que houve a exploração efetiva das imagens em campanhas publicitárias e materiais oficiais do clube, o que justifica o pagamento das verbas.

Pois bem.

De acordo com os autos, o Osasco Voleibol Clube é uma associação esportiva que possui como atividade principal a disputa de campeonatos de voleibol feminino, contando com atletas e membros de comissão técnica em seus quadros para cumprir com seus objetivos sociais.

Entre 1/2014 e 5/2014, o clube não contava com empregados formalmente registrados em folha e em GFIP. A partir de 06/2014, o clube reconhece as atletas como seguradas empregadas e passa a informar nas folhas de pagamento e nas GFIP.

O contribuinte alega que não estava obrigado a registrar as atletas por força do artigo 94 da Lei nº 9.615/1998, que impunha obrigatoriedade somente para a modalidade de futebol, deixando as demais em caráter facultativo.

Art. 94. **O disposto nos arts. 27, 27-A, 28, 29, 29-A, 30, 39, 43, 45 e no § 1º do art. 41 desta Lei será obrigatório exclusivamente para atletas e entidades de prática**

**profissional da modalidade de futebol.** (Redação dada pela Lei nº 12.395, de 2011).

Parágrafo único. **É facultado às demais modalidades desportivas adotar os preceitos constantes dos dispositivos referidos no caput deste artigo.** (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

A Fiscalização desconsiderou a natureza civil dos contratos de imagem, reenquadrando-os como verba salarial sujeita à contribuição previdenciária, com base no princípio da primazia da realidade, sustentando que a relação entre o Osasco Voleibol Clube (OVC) e as atletas e comissão técnica preenchia todos os requisitos do vínculo empregatício previstos no art. 12 da Lei nº 8.212/91: habitualidade, onerosidade, pessoalidade e subordinação.

### 2.1) Do Direito de Imagem

Quanto à cessão do direito de imagem, a Fiscalização considerou que os contratos de imagem possuíam cláusulas típicas de contratos de trabalho, quais sejam:

- a) pagamentos fixos mensais, independentes da efetiva participação em campanhas ou do sucesso da exploração comercial;
- b) rescisão automática do contrato de imagem caso a atleta perdesse o vínculo com a equipe;
- c) controle interno do clube que classificava os pagamentos de imagem nas planilhas de "folha de salários";
- d) ausência de registro público dos instrumentos particulares (art. 221 do Código Civil), o que retiraria sua eficácia perante terceiros, como a Receita Federal.

Além disso, destacou-se que a Lei Pelé (art. 94) não desobriga o registro do vínculo empregatício em modalidades que não o futebol, por este motivo a inexistência de contrato formal não impediria o reconhecimento da condição de segurado empregado se a realidade fática demonstrar a subordinação.

Com base no princípio da primazia da realidade, a decisão de piso afastou a forma jurídica dos contratos de cessão de imagem. Teria restado evidenciado que os contratos civis foram utilizados como artifício para ocultar a natureza remuneratória dos pagamentos. O objetivo central da estrutura montada era a evasão da responsabilidade tributária sobre verbas que, na prática, visavam retribuir o trabalho pessoal e subordinado.

Pois bem.

Primeiramente, cabe dizer que o direito de imagem, em seus aspectos patrimoniais, é passível de fruição pela pessoa a quem pertence. O ordenamento jurídico permite a cessão do direito de imagem da pessoa física para pessoa jurídica, que explore a imagem do atleta, restando ao cedente cumprir as obrigações contratualmente assumidas, seja por meio da própria pessoa,

seja por meio de pessoa jurídica constituída para esse fim, nos termos do artigo 129 da Lei nº 11.196/05. Destaco a existência de decisão precedente nesse sentido.

Número do processo: 10872.720205/2016-75

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Data da sessão: 07/10/2025

ATLETA PROFISSIONAL. DIREITO DE IMAGEM. PERSONALÍSSIMO. INDISPONIBILIDADE RELATIVA. O direito de imagem, a despeito de ser personalíssimo, possui aspecto patrimonial que retira sua absoluta indisponibilidade e permite a licença a terceiros para exploração econômica. DIREITO DE IMAGEM. CESSÃO A PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. ART. 87-A DA LEI PELÉ. O artigo 87-A da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé) prevê que o direito de imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil, inconfundível com o contrato especial de trabalho desportivo. ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005. CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM. ATIVIDADE INTELECTUAL. O exercício de atividade personalíssima por meio de pessoa jurídica é amparado pelo art. 129 da Lei 11.196/2005, que surgiu no ordenamento jurídico com a finalidade de viabilizar a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de natureza intelectual.

Número da decisão: 2201-012.308

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

De acordo com farta documentação constante nos autos, a equipe do Osasco Voleibol Clube e a Nestlé Brasil LTDA comprovaram que promoviam ações de divulgação e ativação de produtos, eventos comemorativos, viagens, sessões de foto e de autógrafo, encontros com fãs e torcedores e diversos outros eventos e campanhas voltados aos consumidores de seus produtos, que se tornaram torcedores do clube, sempre pela exploração da imagem das atletas vinculadas a sua marca.

No presente caso, restou demonstrado por elementos incontroversos que houver realmente a cessão e a exploração de imagem das atletas.

A Lei 9.615/98, artigo 87 e 87-A, permite a exploração da imagem de atletas, que pode ser utilizada de forma comercial através de pessoa jurídica, licenciada ao próprio clube ou a terceiros.

Art. 87. A denominação e os símbolos de entidade de administração do desporto ou prática desportiva, bem como o nome ou apelido desportivo do atleta profissional, são de propriedade exclusiva dos mesmos, contando com a proteção

legal, válida para todo o território nacional, por tempo indeterminado, sem necessidade de registro ou averbação no órgão competente.

Parágrafo único. A garantia legal outorgada às entidades e aos atletas referidos neste artigo permite-lhes o uso comercial de sua denominação, símbolos, nomes e apelidos.

**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.**

Pelo disposto nos artigos 87 e 87-A, ambos da Lei 9.615/98, é lícita a exploração comercial da imagem, na forma expressamente estipulada nos contratos entre atleta, patrocinadora e patrocinado. Observa-se que o legislador dispensou a necessidade de registro ou averbação em órgão competente.

O registro público é condição de eficácia do contrato perante terceiros prejudicados, sendo que a Fazenda Pública não é terceiro interessado a não ser que comprove, no caso concreto, situação de prejuízo. A liberdade na organização de negócios privados, quando legítima, e eventual economia tributária, não podem ser consideradas como elementos de prejuízo sob pena de violação do ordenamento jurídico pátrio, mormente o direito ao exercício da autonomia privada e liberdade contratual (Art. 170 CF/88).

Dito isso, conclui-se que o direito de imagem é personalíssimo e pode ser cedido ou explorado por terceiro, uma vez que possui vertente patrimonial disponível, sendo lícita sua cessão de exploração por pessoa jurídica.

A natureza da parte patrimonial do direito de imagem é Civil, e não laboral, sendo tal natureza reconhecida expressamente pela Lei Pelé.

Quanto à inclusão de obrigações personalíssimas nos contratos, estas mostram-se adequadas e não descaracterizam o contrato de exploração de direito de uso de imagem. Tampouco a existência de cláusulas de garantia pessoal de cumprimento, assim como as causas de rescisão se relacionarem a condutas da pessoa física.

DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO COM PATROCINADOR. OBRIGAÇÕES PERSONALÍSSIMAS. CLÁUSULAS DE GARANTIA OU RESCISÃO VINCULADAS AO ATLETA. VALIDADE DO CONTRATO. A inclusão de obrigações personalíssimas além de ser adequada, não descaracteriza o contrato de exploração de direito de uso de imagem. Tampouco cláusulas de garantia pessoal de cumprimento, assim como o fato das causas de rescisão se relacionarem a condutas da pessoa física comprometem a natureza jurídica contratual.

Número da decisão: 2402-005.703

Quanto a duração e forma de pagamento dos contratos, parece razoável que o rendimento de uma atleta possa melhorar de uma temporada para outra e que, devido a sua

importância para a equipe aumentar, sua imagem passe a ser divulgada com maior frequência nas mídias e nas transmissões das partidas, o que justificaria que o valor pago a título de imagem seja revisto.

Da mesma forma, se houvesse a rescisão do contrato de trabalho com o clube, o contrato de imagem também poderia ser rescindido, visto que a imagem das atletas, na maioria das oportunidades, é explorada durante as partidas.

Diante do exposto, entendo que é válida a exploração da imagem de atletas, que pode ser utilizada de forma comercial através de pessoa jurídica, mediante ajuste contratual de natureza civil inconfundível com o contrato especial de trabalho desportivo.

Ante o exposto, assiste razão à recorrente, sendo válida a cessão de direito de imagem por atleta.

## **2.2) Da PEJOTIZAÇÃO**

A recorrente alega que a exploração de serviços de caráter personalíssimo por pessoa jurídica foi expressamente reconhecida pela legislação tributária, nos termos do artigo 129 da Lei nº 11.196/05.

Alega que é válida a contratação das atletas e comissão técnica por meio de pessoas jurídicas ("pejotização"), e que, no presente caso, não ficou demonstrado, em momento algum, a presença dos requisitos que caracterizem a relação de emprego.

No entanto, a decisão de piso afastou a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, argumentando que a exploração da imagem de atletas não se enquadra como "serviço intelectual, científico ou artístico", sendo uma norma excepcional que não permite interpretação extensiva.

As empresas criadas pelas atletas foram consideradas interpostas pessoas sem capacidade operacional. A fiscalização verificou que as Pessoas Jurídicas não possuíam empregados, não tinham outras receitas além do contrato com o clube e dependiam exclusivamente do trabalho personalíssimo da atleta. A estrutura criada serviria apenas para deslocar a tributação da pessoa física e ocultar a relação de emprego, configurando fraude à legislação previdenciária.

A decisão de piso desqualifica a "Pejotização" e reenquadrar os valores como verba salarial sob os seguintes argumentos: inaplicabilidade do artigo 129 da Lei do Bem, pois a exploração do direito de imagem de atletas e de membros da comissão técnica não se enquadra no conceito de serviço de natureza intelectual. A norma não alcança atividades desportivas ou operacionais que não possuam caráter predominantemente científico, artístico ou cultural.

Uma vez demonstrada a fraude por meio da interposição de pessoas jurídicas ("Pejotização"), a decisão determina o reconhecimento da relação de emprego para fins previdenciários. Consequentemente, as contribuições deveriam incidir sobre a totalidade dos

valores pagos, conforme previsto no artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, que define o salário-de-contribuição como a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho.

De acordo com a decisão de piso, as pessoas jurídicas das atletas foram consideradas interpostas pessoas pelos seguintes motivos (folha 2770):

- a) não possuíam empregados informados nos sistemas da receita, apenas as próprias sócias, ou seja, as atletas profissionais e empregadas pelo OVC;
- b) as empresas detentoras do direito de imagem de suas sócias não possuíam qualquer outra receita, sendo todas elas advindas da remuneração a título de direitos de imagem e em função de direito personalíssimo; e
- c) não havia qualquer outra pessoa que pudesse prestar os serviços de cessão de direito de imagem, apenas as próprias jogadoras em sua pessoa física, pois eram elas as atletas, sendo insubstituíveis por qualquer outro empregado da empresa.

Dito isso, cabe verificar dois pontos:

- a) se é possível a contratação de atletas via pessoa jurídica com base no art. 129 da Lei nº 11.196/2005; e
- b) se a Fiscalização caracterizou a existência de vínculo empregatício ao reenquadrar os valores decorrentes de exploração de imagem como verba salarial.

Quanto à aplicação do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal (folhas 1316 a 1356), entre 1/2014 e 5/2014, o clube não contava com empregados formalmente registrados em seus quadros, sendo as atletas remuneradas somente em via pessoa jurídica em função dos contratos de cessão de imagem com a patrocinadora.

Entre 6/2014 e 12/2014, as atletas passaram ser consideradas profissionais e foram inseridas em folha de pagamento e em GFIP. Porém, continuaram a receber os valores decorrentes dos contratos de cessão de imagem via pessoa jurídica.

A contratação de pessoa física para prestar serviços intelectuais, de caráter personalíssimo ou não, por meio de sociedade prestadora de serviços, é uma forma de incluir legalmente o profissional qualificado no processo produtivo do contratante, dissociado da relação trabalhista, nos termos do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005.

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (Vide ADC 66)

Vale destacar que, no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade 66/DF (ADC 66), o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a compatibilidade do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 com o texto constitucional. A norma prescreve que 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, para fins tributários e previdenciários, tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, não obstante a possibilidade de desconsideração de personalidade jurídica nos casos de desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

Além disso, o artigo 980-A, §5º, do Código Civil estabelece que poderá ser atribuída à empresa individual de responsabilidade limitada a prestação de serviços de qualquer natureza, inclusive a remuneração decorrente da licença de uso dos direitos de imagem. É comum o atleta ou qualquer outra personalidade de destaque público contratar ou mesmo constituir empresas para o gerenciamento de sua imagem. Isso não quer dizer que houve a transferência de fato de seu direito personalíssimo, que sempre será detido pela pessoa física. O que há é permissão da exploração desse direito por outrem (pessoa jurídica).

A Lei nº 9.615/98, artigo 87-A, e a Lei nº 11.196/2005, artigo 129, autorizam que o atleta crie uma pessoa jurídica e receba pagamentos a título de direito de imagem. Estabelece que, para fins fiscais e previdenciários, a prestação desses serviços por pessoas jurídicas é lícita, desde que preenchidos os requisitos legais, afastando a ideia de que seria obrigatoriamente um vínculo de emprego.

Nestes casos, a pessoa física (atleta) autoriza a pessoa jurídica a utilizar sua imagem para fins específicos. Muitos profissionais (atletas, modelos, atores) criam suas próprias empresas para gerir e faturar seus direitos de imagem.

As empresas das atletas celebraram contratos com a patrocinadora NESTLE para participar de eventos, comerciais, jogos e palestras fazendo propaganda da marca, conforme farta produção de provas constante nos autos. As atletas, nessas situações, atuaram como artistas e modelos. Para comprovar, foram apresentados documentos de fls. 1.983/2.002 e 2.675/2.723, contendo fotos da participação das atletas em eventos, visitas à sede e fábricas da Nestlé, sessões de fotos/produção de material publicitário, comunicação visual do ginásio sede do OVC, vídeos e fotos exibidas nas redes sociais de atletas.

Quanto ao reenquadramento os valores decorrentes de exploração de imagem como verba salarial, a controvérsia instaurada refere-se à caracterização como segurados empregados dos sócios de pessoas jurídicas que prestaram serviços à recorrente.

De acordo com o artigo 3º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), considera-se empregado, pessoa física, quem prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

O artigo 12, inciso I, alínea "a", da Lei nº 8.212/91, dispõe que são segurados obrigatórios da Previdência Social, como empregados, aqueles que prestam serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

A legislação previdenciária também autoriza expressamente o Fisco a proceder ao enquadramento correto dos trabalhadores na categoria de segurados empregados. O Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/99), em seu artigo 229, § 2º, estabelece que, se o Auditor-Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Resta então verificar se, no presente caso, estão presentes os elementos caracterizadores do vínculo empregatício: pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação.

Quanto à pessoalidade, esta decorre da prestação pessoal dos serviços, ligada às características do trabalhador. Embora os contratos analisados não nomeiem expressamente pessoas físicas, seria impossível a transferência dos serviços, o que revelaria o caráter pessoal. Aliado a isso, as prestadoras não possuíam empregados registrados em GFIP, coincidindo seus sócios com os prestadores de serviços.

O artigo 129 da Lei 11.196/05 permite a prestação de serviços em caráter personalíssimos ou não, o que justifica o fato de as empresas constituídas pelas atletas não possuir empregados e os serviços praticados diretamente pelas sócias, atletas. Esse fato isoladamente não caracteriza negócio jurídico simulado.

Também não pode caracterizar vínculo empregatício o fato de a somente a imagem daquela atleta ser utilizada e não de nenhuma outra pessoa. É da natureza da cessão de imagem.

Quanto à não eventualidade, esta configura-se pela necessidade do trabalho à atividade normal do empregador. Assim, serviços essenciais, ainda intermitentes, são não eventuais.

Quanto à onerosidade, esta foi comprovada nos autos e sem oposição da recorrente quanto aos valores apurados. O fato de as empresas detentoras do direito de exploração de imagem não possuírem outra remuneração, que não as advindas dos contratos celebrados com o OVC, também anularia o negócio praticado, até mesmo porque, em razão da cláusula de exclusividade, a imagem cedida ao clube e seu patrocinador não poderia de forma alguma ser explorada por outro clube ou concorrente dessa patrocinadora.

Enfim, quanto à subordinação, que pode ser traduzida na limitação da autonomia do trabalhador por normas heterônomas do empregador, sem necessidade de fiscalização constante.

Para se desconsiderar o vínculo pactuado com a pessoa jurídica e efetuar o enquadramento como segurado empregado, torna-se imprescindível, por parte da autoridade tributária, a produção probatória robusta e convincente do vínculo empregatício, individualmente demonstrado, camuflado pela utilização fraudulenta de pessoa jurídica.

Compete ao Fisco o ônus probatório da existência do vínculo de emprego, porquanto a prova dos fatos jurídicos cabe a quem tem interesse em fazer prevalecer o que afirma.

É fundamental a demonstração de nítidos traços de subordinação na sua concepção tradicional de submissão direta às ordens e instruções do empregador, onde este detém o controle sobre a forma, tempo e modo de realização do trabalho.

Não obstante a participação integrativa do prestador de serviços na atividade-fim da contratante, impõe-se a comprovação da existência de poder diretivo, fiscalizatório, regulamentar e disciplinar do tomador, apto a suprimir a autonomia decisória e os riscos empresariais inerentes aos contratos civis, ainda que os elementos da subordinação jurídica não se revelem de forma plena por meio de comandos pessoais e imediatos na execução dos serviços.

Em outras palavras, faz-se mister demonstrar o poder de ingerência do tomador sobre o dia a dia do trabalhador, o qual restringe sua autonomia de vontade na prestação dos serviços, materializada pela intensidade das ordens diretivas e pela dependência hierárquica quanto ao modo de execução das tarefas.

Como pressuposto para a configuração da subordinação ao tomador de serviços na terceirização de mão de obra, a evolução jurisprudencial e legislativa consagra o conceito clássico de subordinação nas relações de emprego, caracterizado pela submissão direta e habitual aos poderes diretivo, regulamentar, fiscalizatório e disciplinar do tomador, nos termos do art. 3º da CLT e da orientação consolidada do TST.

A subordinação tradicional para configuração de vínculo empregatício está expressa no art. 39, §§ 4º a 6º, do Decreto nº 10.854, de 10 de novembro de 2021:

Art. 39. Considera-se prestação de serviços a terceiros a transferência feita pela contratante da execução de quaisquer de suas atividades, inclusive de sua atividade principal, à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução.

(...)§ 4º Na hipótese de configuração de vínculo empregatício com a empresa contratante, o reconhecimento do vínculo deverá ser precedido da caracterização individualizada dos seguintes elementos da relação de emprego:

- I - não eventualidade;
- II - subordinação jurídica;
- III - onerosidade; e
- IV - pessoalidade.

§ 5º A mera identificação do trabalhador na cadeia produtiva da contratante ou o uso de ferramentas de trabalho ou de métodos organizacionais e operacionais estabelecidos pela contratante não implicará a existência de vínculo empregatício.

§ 6º A caracterização da subordinação jurídica deverá ser demonstrada no caso concreto e incorporará a submissão direta, habitual e reiterada do trabalhador aos poderes diretivo, regulamentar e disciplinar da empresa contratante, dentre outros.

(...)

Conforme já analisado os contratos de cessão de imagem das atletas, firmados através de pessoas jurídicas, eram válidos e houve realmente a execução dos serviços e a imagem das atletas foi cedida ao OVC que explorou em conjunto com a Patrocinadora/Nestlé.

No entanto, a fiscalização concluiu que o OVC substituiu indevidamente o pagamento de salário de seus segurados empregados (atletas e comissão técnica) pelo pagamento de verbas a título de direito de imagem.

Porém, não se verifica, em relação ao período de 01/2014 a 05/2014, prova documental idônea que demonstre o vínculo empregatício e a imposição pelo OVC do modo de execução dos serviços, do exercício de poder diretivo e regulamentar, bem como da aptidão para aplicar sanções disciplinares ao autuado, enquanto pessoa física, a exemplo de advertências por descumprimento de horários ou metas de produção, nos moldes de uma relação de emprego caracterizada pela subordinação jurídica, configuração que, se existente, demandaria elementos concretos e rotineiros da prestação dos serviços.

Em relação ao período posterior a 6/2014, existia vínculo empregatício declarado pelo clube e contrato de cessão de imagem, mas a Fiscalização considerou a desproporcionalidade existente entre os valores pagos pela exploração da imagem das atletas e a título de salário.

Enfim, não foram produzidas provas capazes de configurar o vínculo empregatício com o OVC, sendo que o reconhecimento do vínculo deveria ser precedido da caracterização individualizada dos elementos da relação de emprego: não eventualidade, subordinação jurídica, onerosidade e pessoalidade.

A Fiscalização limitou-se a dizer que como, a partir de 06/2014, o Clube passou a incluir as atletas na folha de pagamento e em GFIP, a situação no período de 01/2014 a 05/2014 seria a mesma e estaria caracterizado o vínculo empregatício.

Ante o exposto, assiste razão à recorrente, sendo possível a percepção de valores decorrentes de direitos de imagem pelas atletas, além disso a Fiscalização não demonstrou a existência de vínculo empregatício no período de 01 a 05/2014.

### **2.3) Da Comissão Técnica**

Em relação aos membros da Comissão Técnica, a Fiscalização considerou que foram criadas pessoas jurídicas interpostas, cujos sócios eram os próprios prestadores de serviços que

prestavam serviços exclusivos e pessoais, para considerar as remunerações de direito de imagem, como verbas de natureza salarial, e por isso, fato gerador de contribuições previdenciárias patronal e de terceiros.

Fundamenta sua conclusão na premissa que a Comissão Técnica do Osasco Voleibol era permanente, e que todos os citados prestaram serviços ao clube ao menos durante 5 meses no ano de 2014, havendo somente mudança de alguns integrantes em meados de 2014, em função do início de uma nova temporada esportiva. Diante disso, considerou prestação de serviços não eventual. Dentre os prestadores de serviço encontram-se técnico, auxiliares, pessoas responsáveis por supervisão técnica e preparação física.

Durante o procedimento de fiscalização, foram apresentadas as notas fiscais referentes às empresas de membros da comissão técnica, ano de 2014.

De acordo com os autos, existiam dois tipos de prestadores de serviços: aqueles com licenciamento de imagem e os sem licenciamento de imagem.

Para os prestadores com licenciamento de imagem (supervisor, treinador, fisioterapeuta, estatístico, auxiliares e assistentes técnicos), além das notas fiscais, foram apresentados os contratos com a autorização para exploração da imagem. Estes profissionais costumavam fazer parte do banco de reservas nos jogos da equipe e, portanto, tinham uma exploração de imagem significativa, muitas vezes igual a exploração da imagem das atletas.

A exposição da imagem desses profissionais, como no caso do treinador, é um grande ativo comercial, o que justifica, sob a égide do Art. 87-A da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé), a celebração de contrato de natureza civil para licenciamento desses direitos.

Resta comprovado que o técnico participou ativamente de campanhas publicitárias e entrevistas, integrando o material de marketing da equipe. Tal exploração comercial é autêntica e afasta qualquer alegação de fraude, uma vez que o direito de imagem é efetivamente utilizado pelo clube para atrair investimentos.

A tentativa de desqualificar esses contratos veio sob o argumento de "subordinação estrutural" (uso de uniformes ou reuniões). Essas atividades são inerentes à organização logística do esporte e não anulam a natureza civil da cessão de imagem, que ocorre simultaneamente à prestação do serviço técnico.

Os outros profissionais não participavam regularmente dos jogos ou o faziam esporadicamente, apenas na falta de um outro profissional. O médico, por exemplo, dificilmente comparecia às partidas, atuando em treinamentos e quando consultado. Por este motivo, esses membros da comissão técnica não possuíam à época contrato com o clube, e havia a emissão da nota fiscal pela prestação do serviço.

Os serviços em análise (técnico, auxiliar, assistente técnico, preparador físico e supervisor) são de natureza intelectual e científica, sendo possível a prestação por meio de pessoas jurídicas, nos termos do art. 129 do Lei 11.196/2005.

Não foram apresentadas provas capazes de afastar a pessoa jurídica e enquadrar os pagamentos efetuados à comissão técnica como decorrentes de vínculo empregatício: habitualidade, onerosidade, pessoalidade e, principalmente, subordinação jurídica.

Ante o exposto, assiste razão à recorrente, sendo possível formação de pessoa jurídica para receber os valores decorrentes das atividades desenvolvidas pela comissão técnica. A Fiscalização não demonstrou a existência de vínculo empregatício no período de 01 a 05/2014.

#### **2.4) Das competências de 01/2014 a 05/2014**

Após verificada a validade dos contratos de cessão de direito de imagem, via pessoa jurídica, das atletas e comissão técnica, cabe analisar como foi a renumeração das atletas durante as competências objeto de autuação.

No aspecto temporal, as atletas foram remuneradas de duas formas distintas: durante os cinco primeiros meses, somente existiam contratos de direito de imagem; no segundo período, existiam contratos de trabalho e contratos de direito de imagem.

Conforme relatado, nos meses anteriores a 6/2014, o clube nada pagava às atletas a título de salário. Neste período, o rendimento das profissionais advinha em sua totalidade de contratos firmados de licenciamento de cessão de direito de imagem, do som da voz, nome e apelido esportivo.

De 6/2014 em diante, a OVC passou a remunerar as atletas com um salário de R\$ 1.000,00, sendo que a maior parte dos rendimentos das atletas continuava a derivar dos contratos firmados de cessão de direito de imagem.

Em relação a exploração de imagem das atletas através de pessoas jurídicas não foi reportada nenhuma alteração contratual entre esses períodos.

A fiscalização, por vislumbrar fraude na remuneração das atletas, desconsiderou para fins tributários os contratos firmados entre a NESTLÉ, empresas detentoras dos direitos de imagem (cedente), atletas (intervenientes) e OVC, e lançou contribuições previdenciárias incidentes sobre a totalidade dos rendimentos auferidos pelas atletas (seguradas empregadas).

Por sua vez, o clube alega que:

- a) os contratos entabulados entre as partes visaram tão somente a exploração dos direitos de imagem detidos pelas empresas das atletas, o que está em consonância com a Lei nº 11.196/2005, artigo 129, e Lei nº 9.615/1998, artigo 87-A;
- b) a fiscalização trata equivocadamente os direitos de imagem como “personalíssimos”, assim, necessariamente atribuíveis os rendimentos à pessoa física;

- c) a pessoa jurídica detentora dos direitos de imagem tem o direito autônomo de explorá-los, não havendo vinculação direta (jurídica) com a pessoa física cedente dos direitos;
- d) não pode a Fazenda Nacional desconsiderar a validade da estrutura e autonomia da vontade; e
- e) há independência do contrato de exploração da imagem em relação ao contrato de trabalho.

A fiscalização registrou que não se desconhece que parte da doutrina e da jurisprudência, inclusive a administrativa, adota o entendimento de que a legislação tributária autoriza a constituição e contratação de pessoa jurídica para exploração de direitos de imagem.

Porém, a Fiscalização sustenta que, na prática, através dos contratos firmados, os segurados empregados eram remunerados indireta e exclusivamente (comissão técnica e atletas em 1/2014 a 5/2014) pelo uso da imagem em detrimento do pagamento de salários.

Pois bem.

O art. 94, da Lei 9.615/98 facultou às entidades desportivas diversas do futebol a obrigatoriedade da profissionalização de suas(seus) atletas.

Lei 9.615/98

Art. 94. O disposto nos arts. 27, 27-A, 28, 29, 29-A, 30, 39, 43, 45 e nº § 1º do art. 41 desta Lei será obrigatório exclusivamente para atletas e entidades de prática profissional da modalidade de futebol.

Parágrafo único. É facultado às demais modalidades desportivas adotar os **preceitos constantes dos dispositivos referidos no caput deste artigo.**

De acordo com a Fiscalização, o dispositivo legal supracitado não produz uma espécie de 'salvo-conduto' para os clubes de outras modalidades esportivas, tendo em vista que o contrato especial de trabalho desportivo, previsto no artigo 28 da lei, seria aplicável tão somente aos clubes de futebol profissional, pois ainda haveria necessidade de registrar o vínculo empregatício do atleta de outras modalidades.

Tem-se que, ainda que o artigo 94 da Lei nº 9.615/1998 não exija a formalização de contrato formal de trabalho para as modalidades que não a do futebol, um atleta, mesmo sem contrato de trabalho formalizado, pode ser empregado se presentes os requisitos previstos na CLT. Prevalece o princípio da primazia da realidade, onde não importa se há ou não um contrato escrito ou se as partes convencionam chamar de prestação de serviços o que de fato é uma relação de emprego.

Considera-se empregado todo aquele que trabalhe como atleta para outra pessoa (física ou jurídica – entidade de prática desportiva ou não) de forma voluntária, subordinada, não eventual e onerosa.

No entanto, conforme já dito anteriormente, ao desconsiderar o contrato de imagem e caracterizar os pagamentos como decorrentes de prestação laboral, a Fiscalização limitou-se a dizer que como, a partir de 06/2014, o Clube passou a incluir as atletas na folha de pagamento e em GFIP, a situação no período de 01/2014 a 05/2014 seria e mesma e estaria caracterizado o vínculo empregatício.

Enfim, não foram produzidas provas capazes de estabelecer o vínculo empregatício com o OVC, sendo que o reconhecimento do vínculo deveria ser precedido da caracterização individualizada dos elementos da relação de emprego: habitualidade, subordinação jurídica, onerosidade e pessoalidade.

No período de 01/2014 a 05/2014, a recorrente também alega aplicação do artigo 3º da Lei Pelé, segundo o qual o desporto de rendimento pode ser organizado de modo não profissional, identificado pela liberdade de prática e pela inexistência de contrato de trabalho, sendo permitido o recebimento de incentivos materiais e de patrocínio.

Art. 3º O desporto pode ser reconhecido em qualquer das seguintes manifestações:

(...)

**§ 1º O desporto de rendimento pode ser organizado e praticado:** (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 13.155, de 2015)

I - de modo profissional, caracterizado pela remuneração pactuada em contrato formal de trabalho entre o atleta e a entidade de prática desportiva;

II - **de modo não-profissional, identificado pela liberdade de prática e pela inexistência de contrato de trabalho, sendo permitido o recebimento de incentivos materiais e de patrocínio.** (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

Ante o exposto, no período de 01/2014 a 05/2014, era possível que o desporto de rendimento, no caso o vôlei, fosse organizado e praticado de modo não profissional, identificado pela prática e pela inexistência de contrato de trabalho, sendo permitido o recebimento de incentivos materiais e de patrocínio. Não foram produzidas provas comprovando o vínculo empregatício das atletas. Assiste razão ao recorrente.

## **2.5) Das competências de 06/2014 a 12/2014 (Desproporcionalidade)**

Conforme consta nos autos, para as competências de 6/2014 a 12/2014, o próprio contribuinte reconhece as atletas como seguradas empregadas, pois assim as informou nas folhas de pagamento e nas GFIP apresentadas.

A fiscalização concluiu que o clube buscou substituir integralmente, ou quase que integralmente, o salário devido às atletas pelo pagamento de verbas de natureza civil, sobre as quais não incide contribuição, o que não é aceito pela legislação previdenciária.

Alega-se principalmente que havia enorme disparidade e desproporcionalidade entre os pagamentos feitos a título de direito de imagem e o pagamento de salários.

A Fiscalização admite que não se desconhece o 'valor mercadológico' de atletas, principalmente o daquelas com grande apelo junto ao público em geral, o que justificaria o pagamento de valores diferenciados entre elas a título de uso do direito de imagem.

Porém, entendeu-se que o clube buscava vincular quase todo o rendimento das atletas ao contrato de cessão do direito de imagem para diminuir sua carga tributária, em afronta à legislação previdenciária.

Assim consta na decisão de piso (folha 2766):

Conforme mencionado, entre 1/2014 a 5/2014, todo o rendimento das atletas resultou dos contratos de cessão de direitos de imagem. A partir de 6/2014, além dos valores advindos dos contratos, elas passaram a receber a título de remuneração R\$ 1.000,00 cada uma, com exceção da atleta estrangeira KÊNIA CARFACE OPON que recebeu R\$ 1.190,00 mensais.

Os pagamentos pela cessão de uso de imagem, som, voz e nome foram absurdamente desproporcionais aos valores pagos pela autuada às atletas a título de salários entre 6/2014 a 12/2014.

Conforme consta no TVF, o Osasco Voleibol Clube pagou a título de salários no ano de 2014, considerando o décimo terceiro à suas atletas, o montante de R\$ 104.370,83. Em contrapartida, foram pagos R\$ 5.778.676,00 no mesmo período a título de pagamento pela cessão de uso de imagem, som, voz e nome. Ou seja, uma proporção do pagamento total de direito de imagem mais de 55 vezes maior que o pagamento de salário das jogadoras profissionais.

Embora, em alguns casos houvesse desproporcionalidade entre os valores pagos a título de cessão de direito de imagem e vínculo empregatício, somente a partir de da Lei 13.155, de 2015, foi estabelecido um limite segundo o qual o valor correspondente ao uso da imagem não poderia 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.

**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).**

**Parágrafo único. Quando houver, por parte do atleta, a cessão de direitos ao uso de sua imagem para a entidade de prática desportiva detentora do contrato especial de trabalho desportivo, o valor correspondente ao uso da imagem não poderá ultrapassar 40% (quarenta por cento) da remuneração total paga ao atleta, composta pela soma do salário e dos valores pagos pelo direito ao uso da imagem. (Incluído pela Lei nº 13.155, de 2015)**

Como a autuação é referente ao período de 06 a 12/2014, não há de se desenquadramento e não poderia ser aplicado o novo limite legal.

Assiste razão ao recorrente.

## **2.6) Da multa qualificada**

Os recorrentes alegam descabimento da Multa Qualificada (150%), argumentando que não houve dolo, fraude ou simulação.

O clube afirma que agiu com transparência e seguiu práticas comuns do mercado esportivo, solicitando a redução da multa para o patamar de 75%.

Quanto à existência de fraude e simulação, a autoridade fiscal alega que houve uma substituição integral ou quase integral do salário por pagamentos de "direito de imagem" para reduzir a carga tributária.

Em 2014, o clube pagou cerca de R\$ 104 mil em salários contra R\$ 5,7 milhões em imagem — uma desproporção de 55 vezes. Em certos casos individuais, a verba de imagem chegou a ser 191 vezes superior ao salário nominal, o que evidenciaria o intuito de mascarar a natureza remuneratória do montante principal.

Pois bem.

A doutrina e a jurisprudência reconhecem a legalidade da exploração dos direitos personalíssimos dos atletas por pessoas jurídicas constituídas para este fim, portanto, não há intuito fraudulento ou de sonegação na constituição de pessoas jurídicas para explorar a imagem das atletas.

A multa de ofício qualificada de 150% foi aplicada com fulcro na Lei 9.430/1996, art. 44, §1º, Lei 4.502/1964, que exigem a comprovação do dolo para imputar ação ou omissão tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964,

De acordo com os autos, houve a efetiva exploração da imagem das atletas comprovada por inúmeras campanhas publicitárias, dentro e fora de quadra, ações de marketing, redes sociais, sessões de autógrafos e fotos.

Além disso, a exploração da imagem das atletas por pessoas jurídicas encontra autorização na legislação (art. 129, da Lei nº 11.196/2005 e art. 87-A da Lei 9.615/98).

A constituição das pessoas jurídicas representantes das atletas e comissão técnica empresas obedeceu aos ditames do Código Civil, bem como a celebração dos contratos de licenciamento e a exploração da imagem das atletas encontra respaldo no artigo 129, da Lei nº 11.196/2005.

Ante o exposto, não sendo comprovada a conduta dolosa do contribuinte, não cabe aplicação da multa qualificada.

## **2.7) Da responsabilidade solidária do presidente do clube**

O recorrente alega que, como presidente do clube, não praticou atos com excesso de poder ou infração à lei que justifiquem a responsabilidade pessoal, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, segundo o qual a responsabilização solidária de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado por créditos e obrigações tributárias

somente ocorre quando seus atos tiverem sido praticados com excesso de poder ou infração de lei.

De acordo com a Fiscalização, o presidente seria responsável porque infringiu a legislação previdenciária na medida que simulou e permitiu que segurados empregados fossem remunerados exclusiva, ou quase exclusivamente, através de pagamentos decorrentes de contratos de exploração do direito de imagem em detrimento do pagamento de salários.

Pois bem.

Em relação ao presidente do clube, a fiscalização não logrou êxito em comprovar os atos praticados com excesso de poder ou contrários à lei ou estatuto social. Também não restou comprovado o interesse do presidente em efetuar o pagamento das atletas predominantemente através dos contratos de cessão de direitos de imagem.

A mera constatação objetiva da função de administração e presença como titular em instrumento societário, bem como a simples argumentação, genérica e abstrata, de que as atividades das empresas dependem de atos de gestão de pessoas naturais, não são capazes de atribuir responsabilidade a sócio ou a administrador. Esse entendimento encontra precedentes em decisões pretéritas neste Conselho:

RESPONSABILIDADE. SÓCIOS E ADMINISTRADORES. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO SUBJETIVA E COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 135 INCISO III CTN. IMPROCEDÊNCIA. A responsabilização dos sócios e dos administradores é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto e preciso para permitir a transposição da pessoa do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor ou titular. É necessária a imputação pessoal, com a correspondente comprovação das práticas e circunstâncias elencadas no dispositivo sob análise. A mera constatação objetiva da função de administração e/ou presença como titular em instrumento societário, bem como a simples argumentação, genérica e abstrata, de que as atividades das empresas dependem de atos de gestão de pessoas naturais, não são capazes de atribuir responsabilidade a sócio ou a administrador. (CARF. Recurso Voluntário. Acórdão nº 1402-003.859. Órgão Julgador: 4ª Câmara/2ª Turma. Julgamento: 16 de abril de 2019. Conselheiro Relator: Caio Cesar Nader Quintella).

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADORES DE FATO. INFRAÇÃO À LEI. EXCESSO DE PODERES. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PODER DE GESTÃO. NECESSIDADE DE PROVAS. A imputação de responsabilidade ao administrador de fato, por atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, na forma do art. 135, inciso III, do CTN, demanda a comprovação do poder de gestão em relação à pessoa jurídica autuada. Exclui-se a pessoa natural indicada como responsável tributário quando não se demonstrou no processo que ela praticou atos com infração de lei.

Cabe destacar o posicionamento estampado em súmula do Superior Tribunal de Justiça acerca da impossibilidade de atribuição de responsabilidade solidária ao sócio gerente pelo simples inadimplemento de obrigação tributária sem que fique caracterizada infração à legislação tributária ou excesso de poder.

Súmula 430 STJ

“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

Ante o exposto, não cabe atribuição de responsabilidade solidária ao presidente do clube.

### Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer dos Recursos Voluntários, e, no mérito, DAR PROVIMENTO para cancelar o lançamento.

É o voto.

*Assinado Digitalmente*

**Carlos Marne Dias Alves**

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Fernando Gomes Favacho**, redator designado.

Coube-me, nos termos do § 2º do art. 114 do RICARF, redigir o voto vencedor quanto à manutenção do lançamento principal e ao afastamento da qualificação da multa de ofício, sem prejuízo dos fundamentos adotados pelo Colegiado quanto às matérias decididas por unanimidade.

#### 1. Nulidade do acórdão por ausência de análise dos documentos apresentados.

Não procede a argumentação do Recorrente, que alega que os Auditores decidiram manter a exigência dos créditos, por desconsiderarem os argumentos e documentos apresentados nos autos.

Sustenta a Recorrente a nulidade da decisão proferida pela DRJ ao argumento de que não teriam sido devidamente analisados os documentos constantes dos autos, deixando de analisar o conjunto probatório, que entendeu suficiente para cancelar o Auto de Infração. Alega, ainda, ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

A preliminar não merece acolhimento.

Da análise dos autos, verifica-se que a decisão recorrida enfrentou de forma fundamentada as questões suscitadas pela impugnante, examinando os elementos probatórios

pertinentes à controvérsia e expondo, de maneira clara e suficiente, as razões que conduziram à manutenção do lançamento. Não se identifica qualquer omissão apta a caracterizar cerceamento de defesa ou nulidade do julgamento de primeira instância por falta de exame das provas.

Cumpra registrar que a alegação de falta de apreciação dos documentos fundamenta-se na crença segundo a qual a comprovação da divulgação promocional das imagens de atletas e comissão técnica para a divulgação de produtos da patrocinadora Nestlé seria suficiente para descaracterizar a autuação.

Entretanto, é firme neste Conselho o entendimento segundo o qual a mera discordância da parte com as conclusões alcançadas pela autoridade julgadora não se confunde com ausência de fundamentação ou falta de exame das provas produzidas. Leia-se:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007 DA DEFICIÊNCIA DA DECISÃO RECORRIDA POR FALTA DE ANÁLISE DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS - NECESSIDADE DE PERÍCIA PARA APONTAR OS VALORES LANÇADOS EM DUPLICIDADE - VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA Decisão que analisa todos os documentos e não admite o pedido de perícia não é nula, porque não fere nenhum princípio Constitucional. Recurso que aponta genericamente pagamentos realizados com duplicidade não merece acolhida, mormente na fase de cognição. Ainda que seja na impugnação, pois poderia ter demonstrado com perícia por ela realizada. Teve a Recorrente oportunidade de quantos aos ditos pagamentos em duplicidade, e não o fez de forma efetiva, trazendo à baila somente alegação genérica, não há de se reclamar de falta de perícia. Perícia prescindível, porque basta uma simples conferência de o que foi efetivamente pago ou não. E, como reza o artigo 18 do Decreto 70.235/72, quando prescindível a perícia poderá ser indeferida, como ocorreu no caso em tela (Acórdão 2301-003.825, Relator Conselheiro Wilson Antonio de Souza Corrêa, Sessão de 19/11/2013).

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Exercício: 2010, 2011. PRELIMINAR. POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE NOVAS PROVAS. QUESTÃO PREJUDICADA. A questão resta prejudicada na medida em que esta TO já acatou as provas e converteu o processo em diligência para sua análise adequada. PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA PELA DRJ. INOCORRÊNCIA. O processo administrativo tributário é informado pelo princípio do livre convencimento motivado, o qual permite ao julgador que analise o caso concreto à luz da legislação pertinente e firme seu convencimento a partir da prova constante dos autos, devendo relatar os fundamentos de sua decisão e os motivos que o levaram a determinada conclusão. Estando a DRJ convencida que o processo estava pronto para julgamento não teria porque convertê-lo em diligência. Não se trata de um direito subjetivo do contribuinte. PRELIMINAR DE NULIDADE. FALTA DE ANÁLISE DE TODAS AS PROVAS PELA DRJ. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. A DRJ fez uma análise minuciosa dos elementos de prova apresentados, dentro do que entendia necessário à sua convicção. Ademais, é

firme a jurisprudência do STJ no sentido de que o julgador não é obrigado a enfrentar todas as razões ou fundamentos de defesa (Acórdão 1401-004.122, Relator Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Sessão de 21/01/2020).

Não se constata, qualquer afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa. A Recorrente teve plena oportunidade de se manifestar ao longo do procedimento administrativo, produzir provas e apresentar suas razões de defesa, tendo sido observado o devido processo legal em todas as suas etapas.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

## **2. Relação das atletas e comissão técnica com o Osasco Voleibol Clube.**

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 1316 a 1356) informa, em seu início, a falta de celebração dos contratos especiais de trabalho desportivo com as atletas profissionais do Osasco Voleibol Clube.

(fl. 1319) 13. Apesar da Lei 9.615/98, tradicionalmente conhecida como Lei Pelé, demandasse em seu art. 28, a constituição de contratos especiais de trabalho desportivo aos atletas profissionais do clube, o sujeito passivo informou que esse tipo de contrato não era estabelecido entre atleta e clube, visto que não seria possível o registro do contrato de trabalho na Federação Paulista de Volleyball (FPV) nem na Confederação Brasileira de Voleibol (CBV). Dessa forma, a formalização do vínculo empregatício das atletas se dava apenas pelo registro na Carteira de trabalho da profissional e da Folha de Pagamento, não havendo qualquer contrato firmado entre clube e jogador.

(fl. 1320) 14. Quanto à todos os outros prestadores de serviços, foi alegado na resposta do sujeito passivo que *“não é praxe no âmbito esportivo a celebração de contratos de prestação de serviços, de forma que a pactuação é muitas vezes formalizada de maneira verbal, por e-mail ou através das notas fiscais.”*

15. Alguns dos contratos de licença de uso de imagem das atletas do clube em 2014 foram apresentados. Esses contratos, porém, em sua maioria, não continham qualquer registro público, reconhecimento em cartório e estavam sem as assinaturas das partes relacionadas do contrato.

Inicialmente, cumpre distinguir a prática desportiva formal da não formal. A Constituição Federal distingue somente duas modalidades de práticas desportivas: a formal e a não formal:

Art. 217. É dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não formais, como direito de cada um, observados: (...)

III – o tratamento diferenciado para o desporto profissional e o não profissional.

A prática não formal distingue-se pela ausência de regulamentação institucional e pela ampla liberdade conferida aos seus participantes quanto à forma de realização da atividade. Nessa modalidade, inexistia submissão necessária a regras previamente definidas relativas, por

exemplo, ao número de participantes, à duração da atividade, aos critérios de pontuação ou às dimensões do espaço utilizado para sua realização.

A prática desportiva profissional ou formal é regida em nível infraconstitucional pela Lei 9.615/1998 (Lei Pelé). Em razão das particularidades que caracterizam a atividade do atleta profissional, distintas daquelas normalmente encontradas nas relações de trabalho comuns, o legislador optou por estabelecer um regime jurídico específico no âmbito da legislação desportiva. Dessa forma, as normas especiais aplicáveis ao esporte profissional prevalecem sobre as disposições gerais da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), em conformidade com o princípio segundo o qual a norma especial afasta a incidência da norma geral (*lex specialis derogat legi generali*)<sup>1</sup>. Nesse sentido, o § 1º do art. 28 da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé) determina que os atletas profissionais se submetem às regras gerais da legislação trabalhista e previdenciária, sem prejuízo das peculiaridades previstas na própria lei.

Art. 28. A atividade do atleta profissional é caracterizada por remuneração pactuada em contrato especial de trabalho desportivo, firmado com entidade de prática desportiva, no qual deverá constar, obrigatoriamente:

I - cláusula indenizatória desportiva, devida exclusivamente à entidade de prática desportiva à qual está vinculado o atleta, nas seguintes hipóteses:

- a) transferência do atleta para outra entidade, nacional ou estrangeira, durante a vigência do contrato especial de trabalho desportivo; ou
- b) por ocasião do retorno do atleta às atividades profissionais em outra entidade de prática desportiva, no prazo de até 30 (trinta) meses; e

II - cláusula compensatória desportiva, devida pela entidade de prática

desportiva ao atleta, nas hipóteses dos incisos III a V do § 5º.

Conforme se depreende, a Lei Pelé define a atividade do atleta profissional em seu artigo 28, e assegura ao desportista uma remuneração pactuada em contrato especial de trabalho desportivo. Ocorreu uma inovação legal, trazida com o advento do art. 28-A, veiculado pela lei 12.395 de 2011, que introduziu a figura do atleta autônomo. **Entretanto, o parágrafo terceiro do artigo proibiu a figura do atleta autônomo nas práticas desportivas coletivas**, como o voleibol. Vejamos:

Art. 28-A. Caracteriza-se como autônomo o atleta maior de 16 (dezesseis) anos que não mantém relação empregatícia com entidade de prática desportiva, auferindo rendimentos por conta e por meio de contrato de natureza civil. (Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011).

§ 1º O vínculo desportivo do atleta autônomo com a entidade de prática desportiva resulta de inscrição para participar de competição e não implica reconhecimento de relação empregatícia. (Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011).

<sup>1</sup> REZENDE, José Ricardo. *Tratado de Direito Desportivo: (capítulos 13 a 15)*. São Paulo, All Print Editora, 2016, p. 112.

§ 2º A filiação ou a vinculação de atleta autônomo a entidade de administração ou a sua integração a delegações brasileiras partícipes de competições internacionais não caracteriza vínculo empregatício. [\(Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011\).](#)

§ 3º O disposto neste artigo **não se aplica às modalidades desportivas coletivas.** [\(Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011\).](#)

Entretanto, a lei Pelé estabelece a facultatividade da celebração do contrato especial de trabalho desportivo para as práticas desportivas coletivas que não se caracterizam como futebol:

Art. 94. O disposto nos arts. 27, 27-A, 28, 29, 29-A, 30, 39, 43, 45 e nº § 1º do art. 41 desta Lei será obrigatório exclusivamente para atletas e entidades de prática profissional da modalidade de futebol. [\(Redação dada pela Lei nº 12.395, de 2011\).](#)

Parágrafo único. É facultado às demais modalidades desportivas adotar os preceitos constantes dos dispositivos referidos no *caput* deste artigo. [\(Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000\)](#)

A interpretação do dispositivo legislativo encontra interpretação doutrinária e jurisprudencial controversa, em função da facultatividade estabelecida pelo do art. 94 da lei Pelé, acima transcrito. Confira-se:

Ocorre que diante da legislação brasileira, Lei nº 9.615/98 (interpretação jurídica), o que caracteriza e diferencia um atleta profissional de um não-profissional é, objetivamente, a existência de um contrato de trabalho firmado com um clube, de acordo com os termos da lei (art. 28 e ss.), sendo esse contrato obrigatório na modalidade futebol e facultativo para as demais (art. 94). Logo, em situações extremas podemos ter, de um lado, atletas não-profissionais medalhistas olímpicos e campeões mundiais, subvencionados por meio do recebimento de bolsas, contratos de patrocínio e de imagem, como de fato temos muitos, e de outro, atletas profissionais de futebol que nunca subiram em um pódio, recebendo salário-mínimo, isso quando empregados<sup>2</sup>.

Diversamente, há outra interpretação, segundo a qual:

A relação de trabalho engloba o emprego, o trabalho autônomo, o eventual, o avulso e o temporário. Nas relações desportivas, isso significa dizer que atletas profissionais autônomos mantém relação de trabalho com seus clubes, enquanto atletas profissionais empregados, obviamente, mantêm relação de emprego.

(...) Pode-se afirmar, ainda, que **atletas profissionais de modalidades coletivas manterão sempre relação de emprego** com as entidades desportivas contratantes, no entanto, atletas profissionais de modalidades individuais poderão ter tanto relação de emprego quanto de trabalho, a depender não só do

<sup>2</sup> REZENDE, José Ricardo. *Tratado de Direito Desportivo*. São Paulo, All Print Editora, 2016, p. 111.

contrato firmado entre as partes, mas, principalmente, das características reais da prestação de serviços (destaques nossos)<sup>3</sup>.

Esta conclusão é também reforçada pela redação do Decreto 7.984/2013, que regulamentou a Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998. Dispõe o Decreto:

Art. 47. Caracteriza-se como autônomo o atleta maior de dezesseis anos sem relação empregatícia com entidade de prática desportiva **que se dedica à prática desportiva de modalidade individual**, com objetivo econômico e por meio de contrato de natureza civil (destaques nossos) .

Nas modalidades desportivas coletivas, como basquete, futsal, voleibol e handebol, o exercício da atividade profissional pelos atletas está necessariamente vinculado à existência de entidades aptas a organizar equipes e viabilizar sua participação em competições oficiais. Nesse contexto, as entidades de prática desportiva desempenham papel essencial na estruturação e no desenvolvimento dessas modalidades, integrando o Sistema Nacional do Desporto e contribuindo para a efetivação de objetivos de relevante interesse social. Tal importância revela-se ainda mais evidente quando essas entidades são constituídas sob a forma associativa e sem finalidade lucrativa, circunstância que reforça a legitimidade da proteção e do incentivo estatal às suas atividades, em consonância com o dever constitucional de promoção das práticas desportivas formais e não formais como expressão de um direito assegurado a todos<sup>4</sup>.

Observando o Sistema Nacional do Desporto, o Estatuto Social do Osasco Voleibol Clube dispõe:

(fl. 21) Artigo 1º - DENOMINAÇÃO, SEDE, DURAÇÃO E FINALIDADE

O OSASCO VOLEIBOL CLUBE neste ato simplesmente designado Associação, com sede e foro na cidade de Osasco, na Rua Júlio Nunes do Rego, nº 50, Jd. Maria Paula – Osasco – SP CEP 06170-230; é uma Pessoa Jurídica de Direito Privado, constituída por tempo indeterminado, sem fins econômicos, sem cunho político ou partidário, **para difundir e aperfeiçoar a prática de esportes em todas as modalidades esportivas profissionais**, amadoras, e ainda, programar festividades, como festivais e torneios esportivos, além de outras atividades relacionadas ao esporte (destaques nossos).

O Osasco Volei Clube, ademais, **confessou** que tem as jogadoras em seu quadro de profissionais celetistas:

(fl. 170) Quanto a relação de todas as pessoas físicas e jurídicas que prestaram serviços ao clube no ano de 2014, cabem alguns esclarecimentos.

É importante ressaltar que se trata de uma equipe de voleibol. As entidades de prática desportiva possuem calendário e às vezes até exercício fiscal diverso das

<sup>3</sup> CAÚS, Cristiano. *Direito aplicado à gestão de esportes* [livro eletrônico] / Cristiano Caús, Marcelo Góes; prefácio de José Carlos Brunoro. São Paulo, Trevisan Editora, 2013, p. 67.

<sup>4</sup> REZENDE, José Ricardo. *Tratado de Direito Desportivo: (capítulos 13 a 15)*. São Paulo, All Print Editora, 2016, p. 10

empresas comuns, eis que obedecem a uma temporada daquela modalidade esportiva, e não ao ano fiscal regular.

A temporada tem início sempre em junho de um ano para término em maio do ano seguinte. Os contratos, tanto de trabalho como de imagem, são feitos por temporada, ou seja, de junho de um ano até maio do ano seguinte. Assim, é comum ver o elenco alterado por semestre, ou seja, por início de temporada, e não de forma anual.

**O OVC tem em seu quadro de profissionais (celetistas) apenas atletas, sendo 15 por temporada. O rol de atletas pertencentes aos quadros do clube no ano de 2014 está presente nas folhas de pagamento e contratos ora apresentados, contratos de trabalho (CETD – Contrato Especial de Trabalho Desportivo) que são sempre anuais e temporários, como determina o art. 30, da Lei 9.615/98.**

Todavia, há que se ressaltar que o CETD não é celebrado na forma determinada no art. 28, da Lei 9.615/98, uma vez que sequer é possível o registro do contrato de trabalho na FPV (Federação Paulista de Volleyball) ou CBV (Confederação Brasileira de Voleibol).

Desta forma, não merece discussão o status jurídico do vínculo estabelecido entre as atletas e o clube. Vejamos agora como se configurou o tratamento dispensado para a comissão técnica:

(fl. 172) Quanto às pessoas jurídicas que prestaram serviços ao OVC no ano de 2014, algumas prestaram serviços por determinado período, outros de maneira esporádica, pontual.

Os serviços prestados podem ser pontuais ou de duração pré determinada, como academia/fitness, que fornece aparelhos e/ou espaço para a preparação física das atletas; transporte; contabilidade; assistência médica; fornecimento de uniformes esportivos; serviços médicos; consultoria específica de preparação técnica; logística; marketing e comunicação; filmagem de jogos e fisioterapia.

De qualquer forma, a praxe no âmbito desportivo nunca foi a realização de contrato de prestação de serviços, de forma que a pactuação muitas vezes é formalizada de maneira verbal, por e-mail ou consta dos serviços descritos em cada nota fiscal.

As informações contábeis estão a disposição, eis que já apresentadas desde o término do ano calendário 2014, com todas as retenções e informações havidas relativamente a prestadores de serviços.

Há ainda outros profissionais, como árbitros, mesários, assistentes de quadra (gandulas/rodoboys), cujos pagamentos são feitos mediante recibo de pessoa física ou até mesmos em qualquer comprovação.

Visando facilitar a verificação, seguem arrolados todos os prestadores de serviços de 2014, através de suas pessoas jurídicas.

[tabela constante às fls. 172, 173, 174]

Quanto à comissão técnica e demais prestadores de serviço para a equipe de Voleibol e para o clube, foi informado pela própria agremiação desportiva que os contratos eram de prestação de serviços, celebrados com diversas pessoas jurídicas. Com esses membros não havia vínculo celetista. A remuneração, portanto, ocorreu mediante a emissão de notas fiscais e os pagamentos decorrentes dos contratos de cessão dos direitos de imagem dos membros da comissão técnica.

### **3. Contrato de patrocínio do Osasco Voleibol Clube pela Nestlé.**

Inicialmente, convém esclarecer que o patrocínio das atividades desportivas é atividade lícita. A legislação atual não define o que é patrocínio. Por ocasião do projeto de lei que previa a instituição do Estatuto do Desporto (PL nº 4.874/01), em substituição à Lei nº 9.615/98, apesar de se tratar de matéria legislativa que não prosperou e encontrar-se arquivada, havia uma boa definição de patrocínio, nos seguintes termos:

Art. 43. Entende-se por patrocínio esportivo:

I - o apoio financeiro visando à publicidade e ao marketing, inclusive na indumentária dos atletas e demais entes esportivos e nos estádios;

II - o custeio de eventos ou projetos esportivos, com finalidade promocional e institucional de publicidade;

III – a manutenção de contrato com empresa de transporte oficial de atletas e demais

agentes esportivos ou de seleção;

IV - o fornecimento de material esportivo com exclusividade;

V - a utilização de bens móveis ou imóveis, do patrimônio do patrocinador, sem a transferência de domínio, para a realização de eventos e projetos esportivos.

De acordo com a literatura jurídica, consideram-se patrocínios:

Transferência definitiva com finalidade promocional e institucional de publicidade;

Cobertura de gastos ou utilização de bens móveis ou imóveis do patrocinador, sem transferência de domínio<sup>5</sup>.

O patrocínio é definido por Maria Helena Diniz:

PATROCÍNIO A UMA ASSOCIAÇÃO. *Direito civil*. 1. A transferência gratuita, em caráter definitivo, a pessoa física ou jurídica de natureza cultural, com ou sem fins lucrativos, de recursos financeiros para a realização de projetos culturais, com finalidade promocional e institucional de publicidade. 2. A cobertura de gastos ou utilização de bens móveis ou imóveis, do patrimônio do patrocinador, sem

<sup>5</sup> CAUS, op. cit, p. 234.

transferência de domínio, para a realização de projetos culturais por pessoa física ou jurídica de natureza cultural, com ou sem fins lucrativos<sup>6</sup>.

A Lei de Incentivo ao Esporte, nº 11.438, de 29/12/2006 (atualmente revogada), tratou das fontes indiretas de financiamento do esporte no Brasil. Esta lei foi regulamentada em 2007 por meio do Decreto nº 6.180/2007, com vigência inicial até dezembro de 2015, e prorrogada até dezembro de 2022 (lei nº 13.155/2015) e previu a dedução do Imposto de Renda dos valores devidos por pessoas jurídicas até 1% (um por cento) a título de patrocínios ou doações a projetos esportivos e paradesportivos<sup>7</sup>. A Lei de Incentivo ao Esporte fez parte de um conjunto de medidas tributárias em que o Estado se absteve de arrecadar o recurso e utilizá-lo diretamente como parte do orçamento dos seus programas, beneficiando o setor privado.

Este incentivo justificou o patrocínio que o Osasco Volei Clube obteve da Nestlé, em razão da estratégia de marketing que o patrocínio proporcionou à empresa. O contrato de patrocínio foi juntado ao processo e iniciou-se em 2011, conforme se verifica:

(fl. 188) CLÁUSULA PRIMEIRA – DO OBJETO

Este contrato tem por objeto o patrocínio, pela NESTLÉ, das atividades desportivas do time de vôlei feminino do PATROCINADO (“Time de Vôlei”), no período de 01 de maio de 2011 a 30 de abril de 2012, mediante um investimento, conforme descrição adiante anunciada.

(...)

(fl. 189) CLÁUSULA TERCEIRA – DAS CONTRAPARTIDAS

3.1 Pelo patrocínio objeto deste Contrato, o PATROCINADO se obriga a:

3.1.1 Intitular o Time de Vôlei com a marca Sollys da NESTLÉ, passando a referida equipe a denominar-se “Sollys Osasco Voleibol”.

3.1.2 Aplicar o nome, a marca e a logomarca da NESTLÉ em seus uniformes de competição e de treinamento (boné, agasalho, camiseta, bermuda, touca, mochila e mala de viagem) do Time de Vôlei, conforme diretrizes definidas pela NESTLÉ.

3.1.3 Dispor peças e anúncios publicitários da NESTLÉ nos espaços do Ginásio Professor José Liberatti, conforme condições acordadas oportunamente entre as partes.

3.1.4 Permitir que as atletas do Time de Vôlei, em conjunto ou individualmente (“Atleta” ou “Atletas”, conforme o caso) realizem comerciais, fotos e quaisquer outros tipos de peças publicitárias à NESTLÉ, mediante utilização de sua imagem,

<sup>6</sup> DINIZ, Maria Helena, *Dicionário Jurídico*. São Paulo, Saraiva, 1998.

<sup>7</sup> MATIAS, Wagner Barbosa et al. GASTOS TRIBUTÁRIOS COM O ESPORTE: LEI DE INCENTIVO FISCAL (LEI Nº 11.438/2006). Revista Brasileira de Ciência e Movimento, Brasília, v. 29, n. 2, p. 1-18, 2022. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rbcm/article/view/11879>. Acesso em: 18 jul. 2026.

voz e/ou nome. Fica desde já esclarecido que tal permissão é concedida sem qualquer ônus à NESTLÉ.

3.1.4.1 As condições de utilização da imagem, voz e/ou nome da(s) Atleta(s) serão estabelecidas em contrato específico, a ser firmado entre a NESTLÉ, o PATROCINADO e as referidas Atletas.

#### CLAUSULA QUINTA – DO PRAZO DE VIGÊNCIA

5.1 O prazo de vigência deste Contrato será contado de 01 de maio de 2011, se estendendo até o pagamento, pela NESTLÉ, da totalidade do valor do patrocínio indicado na cláusula segunda, ou do término do período de apoio indicado na cláusula 1.1, o que ocorrer por último. O presente instrumento ainda poderá ser prorrogado mediante assinatura de Termo Aditivo pelas partes.

O Contrato de Patrocínio foi renovado duas vezes, mediante a assinatura dos respectivos Termos Aditivos. O Primeiro Termo Aditivo, em sua cláusula primeira, prorrogou o patrocínio, abrangendo o período de 01 de maio de 2012 a 30 de abril de 2013 (fls. 1022). Pelo Segundo Termo Aditivo (fl. 1024) as partes prorrogaram o contrato entre 01 de maio de 2013 a 30 de abril de 2014.

Em 2014 foi celebrado com a NESTLÉ um novo Contrato de Patrocínio, para o prazo de um ano, a partir de 01 de junho de 2014, prevendo-se a possibilidade de duas renovações automáticas, mediante assinatura de documentos escritos, com a possibilidade de vigência até 31 de maio de 2017 (fl. 1030).

#### **4. Dependência dos contratos de cessão de direito de imagem das atletas e comissão técnica com o vínculo de trabalho com o Osasco Voleibol Clube.**

Inicialmente, cumpre esclarecer que a regulação do direito de uso das imagens dos atletas tem previsão constitucional específica:

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 termos seguintes:

(...)

XXVIII – são assegurados nos termos da lei:

a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, **inclusive nas atividades desportivas** (destaques nossos).

Em nível legal, a cessão das imagens dos atletas vem disciplinada no artigo 87-A da Lei 9.615/98, conforme se depreende abaixo:

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).

Parágrafo único. Quando houver, por parte do atleta, a cessão de direitos ao uso de sua imagem para a entidade de prática desportiva detentora do contrato especial de trabalho desportivo, o valor correspondente ao uso da imagem não poderá ultrapassar 40% (quarenta por cento) da remuneração total paga ao atleta, composta pela soma do salário e dos valores pagos pelo direito ao uso da imagem. [\(Incluído pela Lei nº 13.155, de 2015\)](#)

Depois disso houve a regulamentação da Lei Pelé, por meio do Dec. nº 7.984/13, estabelecendo que:

Art. 45. O direito ao uso da imagem do atleta, disposto no art. 87-A da Lei nº 9.615, de 1998, pode ser por ele cedido ou explorado, por ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo.

§ 1º O ajuste de natureza civil referente ao uso da imagem do atleta não substitui o vínculo trabalhista entre ele e a entidade de prática desportiva e não depende de registro em entidade de administração do desporto.

§ 2º Serão nulos de pleno direito os atos praticados através de contrato civil de cessão da imagem com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar as garantias e direitos trabalhistas do atleta.

Por sua vez, a lei nº 14.597/2003 (Lei Geral do Esporte) aumentou esse limite para 50% (cinquenta por cento)<sup>8</sup>. A Lei Geral do Esporte fortaleceu a possibilidade da cessão ou exploração do direito de imagem em seu artigo 164, *verbis*:

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

§1º Não há impedimento a que o atleta empregado, concomitantemente à existência do contrato especial de trabalho esportivo, ceda seu direito de imagem à organização esportiva empregadora, mas a remuneração pela cessão de direito de imagem não substitui a remuneração devida quando configurada a relação de emprego entre atleta e a organização esportiva contratante.

§ 2º A remuneração devida a título de imagem ao atleta pela organização esportiva não poderá ser superior a 50% (cinquenta por cento) de sua remuneração.(destaques nossos)<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> BARBOSA, Marco Aurelio de Oliveira. A tributação do direito de imagem de Desportistas. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de et al. (coords.). Estudos Tributários e aduaneiros: X Seminário CARF. Brasília, DF: CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2025. p. 837.

<sup>9</sup> In BARBOSA, cit., p. 844.

Cumpra registrar que o direito de imagem constitui direito personalíssimo passível de exploração econômica, podendo ser objeto de licença de uso, cessão ou autorização, a título oneroso ou gratuito. Nessa perspectiva, a utilização comercial da imagem, da voz, do nome ou do apelido desportivo do atleta pressupõe sua prévia e expressa autorização<sup>10</sup>.

A controvérsia que se estabeleceu em torno das relações de trabalho do atleta profissional concentra-se, em grande medida, nos contratos de licença de uso de imagem. A denominada Lei Pelé (Lei nº 9.615/1998) conferiu proteção jurídica não apenas à imagem, ao nome e ao apelido desportivo dos atletas, mas também à denominação e aos símbolos das entidades de prática desportiva.

A relevância jurídica dos contratos de licença de uso de imagem, cuja finalidade consiste em disciplinar a exploração econômica de direito pertencente ao próprio atleta, diferencia, de forma autônoma, o contrato civil do vínculo de natureza trabalhista, eventualmente existente com a entidade desportiva<sup>11</sup>.

Ademais, o vínculo desportivo e a relação de trabalho mantidos entre o atleta profissional e a entidade de prática desportiva não se confundem, em princípio, com o contrato de licença ou cessão de uso de imagem. As relações implicam instrumentos jurídicos distintos, dotados de natureza e finalidade próprias, cuja coexistência é admitida pelo ordenamento jurídico, desde que não sejam utilizados como mecanismo de desvirtuamento ou fraude à legislação trabalhista e previdenciária. A prática adequada da celebração dos contratos civis decorre dos princípios de liberdade econômica e livre iniciativa individual.

Essa distinção foi reforçada pelas alterações promovidas na Lei nº 9.615/1998 pela Lei nº 12.395/2011, que passaram a disciplinar de forma expressa a exploração do direito de imagem do atleta profissional. Nessa linha, o art. 87-A da Lei Pelé estabeleceu que o direito de imagem pode ser cedido ou explorado pelo próprio atleta mediante contrato de natureza civil, cujos direitos, obrigações e condições devem permanecer claramente apartados daqueles inerentes ao contrato especial de trabalho desportivo.

A legislação reconhece a autonomia do negócio jurídico destinado à exploração econômica da imagem do atleta, desde que presentes efetivo conteúdo negocial, contraprestação compatível e finalidade própria, não servindo tal instrumento como mera forma de dissimular parcelas de natureza remuneratória decorrentes da prestação de serviços desportivos. É justamente a análise das circunstâncias concretas de cada caso que permite aferir se o contrato de imagem consubstancia negócio jurídico autônomo e legítimo ou se constitui expediente destinado a mascarar verbas salariais<sup>12</sup>.

Cabe às entidades de prática desportiva observar que o contrato civil de cessão ou licença de uso de imagem não pode ser utilizado como mero instrumento destinado a ocultar ou

<sup>10</sup> CAUS, op. cit., p. 211

<sup>11</sup> CAUS, op. cit., p. 214

<sup>12</sup> CAUS, op. cit., p. 215.

desnaturar uma relação de trabalho efetivamente existente. Sempre que se verificar que referido ajuste foi celebrado com a finalidade exclusiva de afastar a incidência das normas trabalhistas ou de suprimir direitos assegurados ao atleta profissional, estará caracterizada a sua utilização artificiosa, impondo-se o reconhecimento dos efeitos jurídicos correspondentes.

Isso porque os contratos de trabalho e de exploração do direito de imagem possuem objetos e finalidades distintos. No contrato de licença ou cessão de imagem, o objeto consiste na autorização para utilização econômica da imagem do atleta, sendo o bem jurídico tutelado o próprio direito de personalidade relacionado à sua imagem. Já no contrato especial de trabalho desportivo, o objeto é a prestação da atividade profissional do atleta, estando sob proteção jurídica a relação laboral e a dignidade da pessoa humana que a fundamenta.

Ademais, o direito de imagem ostenta natureza personalíssima e patrimonial, permitindo ao seu titular, no caso o atleta, dispor de sua exploração econômica nos limites estabelecidos pela legislação<sup>13</sup>. Por essa razão, a celebração de contratos de natureza civil voltados à exploração comercial da imagem revela-se juridicamente legítima, desde que corresponda a negócio jurídico efetivo, autônomo e desvinculado da remuneração devida pela prestação dos serviços desportivos. A análise da validade de tais ajustes, portanto, exige a verificação de sua substância econômica e de sua finalidade concreta, de modo a distinguir situações legítimas de exploração do direito de imagem de hipóteses em que o contrato seja utilizado para dissimular verbas de natureza remuneratória.

Esta prática é efetivamente noticiada pela doutrina e jurisprudência. Leia-se:

Apesar da expressa previsão de legalidade da organização e prática do desporto de rendimento de modo não-profissional, inclusive admitindo o pagamento de incentivos materiais na forma de bolsas e auxílios financeiros, **aliado ao patrocínio e ao licenciamento da imagem do atleta**, conforme vimos neste capítulo, persistem as divergências na jurisprudência trabalhista, muito em razão das provas produzidas na fase de instrução do processo (que não podem ser revolidas pelo TST), revelando que os clubes e atletas estão desorientados no trato cotidiano dessa relação jurídica, agravado pelas seguintes circunstâncias: (1) a inexistência de regulamentação estatal específica da prática não-profissional, estabelecendo critérios e parâmetros para a formalização dos contratos de incentivos materiais e de patrocínio; (2) a omissão das entidades de administração do desporto em diferenciar suas competições entre profissionais e não-profissionais; (3) a persistência do paradigma do “atleta amador” (como sendo igual ao “não-profissional”), ao qual era inadmitido o recebimento de qualquer incentivo material ou patrocínio, influenciando o íntimo do jogador; (4) a interpretação estritamente celetista da relação havida entre clube e atleta, desconsiderando a natureza especial da lei de normas gerais sobre desporto,

<sup>13</sup> BARBOSA, Marco Aurelio de Oliveira. A tributação do direito de imagem de Desportistas. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de et al. (coords.). Estudos Tributários e aduaneiros: X Seminário CARF. Brasília, DF: CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2025. p. 831.

amparada pelo princípio da diferenciação instituído pela CF/88, art. 217, inciso III. Neste cenário de ambiguidades, cabe ao dirigente esportivo buscar assessoria jurídica especializada para respaldo das suas atividades, avaliando o contexto da(s) modalidades(s) em que atua, ou pretende atuar, seus usos e costumes, práticas dos concorrentes, regulamentação interna (lex sportiva) e decisões judiciais conexas. Enfim, conhecendo o ambiente e identificando seus riscos, oportunidades e melhor forma de estabelecer relações jurídicas confiáveis, agindo estritamente de

acordo com a legislação e buscando a sua proteção em eventuais demandas judiciais. O mesmo se diga em relação aos atletas, que por meio desses instrumentos jurídicos devem buscar amparo para assegurar direitos e benefícios, isto é, negociando com o clube incentivos materiais, patrocínios e/ou licenciamento de uso da sua imagem, bem como estabelecendo as condições para averiguação regular das suas condições de saúde e para estipulação do seguro de vida e de acidentes pessoais, vinculado a atividade desportiva, ou seja, auferindo condições de prática do desporto de rendimento com margem de conforto e segurança, realizando assim seu ideal de vida atlética<sup>14</sup> (destaques nossos).

No caso presente, para se aperfeiçoar o contrato de patrocínio com a NESTLÉ, mencionado no tópico anterior, foram celebrados com as pessoas jurídicas constituídas pelas atletas do time de vôlei os “Contratos de Licenciamento com Cessão de Direito de Uso de Imagem, Som da Voz, Nome e Apelido Desportivo e outras avenças por pessoa jurídica de direito privado” (fl. 39). Na cláusula oitava desses contratos foi estabelecido o prazo, a partir de 01 de junho de 2014 (fl. 1039). Esses contratos foram pactuados entre o clube, a patrocinadora NESTLÉ e as jogadoras profissionais que aparecem como integrantes de pessoas jurídicas na condição de CEDENTES e como pessoas naturais da condição de INTERVENIENTES.

Nestes contratos, idênticos em todas as cláusulas para as jogadoras do Time de Vôlei, **houve diferença no prazo dos meses, conforme será demonstrado em tabela adiante**. A atividade promocional combinada foi o **uso público e exclusivo**, durante o prazo de vigência dos contratos, de bonés, camisetas, e/ou peças de vestuário com as MARCAS da NESTLÉ, em todas as vezes que as jogadoras (intervenientes) fossem entrevistadas e/ou fotografadas pela imprensa nos ambientes de prática de atividades desportivas, de jogos desportivos, treinos, concentração e/ou viagens, atividades físicas ou técnicas, promocionais, profissionais, etc (fl. 395), dentro ou fora da temporada de jogos.

O Time de Volei do Osasco Volei Clube comparece em todos os contratos de Licenciamento com Cessão de Uso de Imagem, Som da Voz, Nome e Apelido Desportivo e Outras Avenças por Pessoa Jurídica de Direito Privado denominado de MOLICO/OSASCO. É o que se verifica:

(fl. 394) CONSIDERANDO QUE:

<sup>14</sup> REZENDE, José Ricardo. *Tratado de Direito Desportivo*. São Paulo, All Print Editora, 2016, p. 106.

A INTERVENIENTE integra e participa como atleta profissional a equipe feminina de voleibol do MOLICO/OSASCO, de acordo com seu estatuto social, regulamentos, normas e instruções internas, bem como pela regência da legislação de normas gerais do desporto que regulamenta a relação do vínculo desportivo e demais atividades da prática desportiva;

A NESTLÉ formalizou contrato de promoção de marcas e publicidade com o MOLICO/OSASCO que por força da legislação vigente é detentor do direito de uso e exploração das imagens do espetáculo desportivo em que tomar parte;

A CEDENTE, por força de contrato celebrado entre ela e a INTERVENIENTE, detém o direito de utilização da imagem, do som da voz, do nome e do apelido desportivo da INTERVENIENTE, inclusive no que diz respeito à utilização em campanhas publicitárias e em promoções de produtos/serviços e marcas autorizadas.

Resolvem as partes e a anuente celebrar este ajuste de natureza civil, denominado Contrato de Licenciamento com Cessão de Direito de uso de Imagem, Som da Voz, Nome e Apelido Desportivo e outras avenças por pessoa jurídica de direito privado (CONTRATO), conforme precisão legal estabelecida nos artigos 87 e 87-A da Lei 9615/98, e cláusulas e condições adiante enunciadas:

A cláusula terceira do contrato dispôs sobre as obrigações do clube (CEDENTE) e/ou das jogadoras (INTERVENIENTES) estabelecendo que a estas partes caberia:

(fl. 395) Cláusula Terceira – Das obrigações da CEDENTE e/ou da INTERVENIENTE.

3.1 A CEDENTE e a INTERVENIENTE obrigam-se a cumprir com as disposições previstas nesta cláusula, sem prejuízo quanto ao cumprimento das demais obrigações previstas neste CONTRATO e na legislação vigente.

(fl. 396) 3.2 A CEDENTE se obriga, durante o prazo de vigência deste CONTRATO, pela participação da INTERVENIENTE nos eventos promovidos pela NESTLÉ, que objetivam a promoção das marcas, produtos da NESTLÉ e demais empresas do grupo, desde que convocadas a tempo e modo.

3.2.1 A participação de que trata este contrato, consiste no uso público, pela INTERVENIENTE, do(s) uniforme(s) da EQUIPE, de acessórios, de bonés, bolsas, fotografias personalizadas, impressos, calçados e/ou outras peças de vestuário, ostentando expressões publicitárias com as respectivas marcas.

3.3 Deverá a INTERVENIENTE manter ao alcance das câmeras de televisão e lente dos fotógrafos, as MARCAS e a expressão publicitária que ostentarem no UNIFORME.

3.4 A INTERVENIENTE fica obrigada a usar de acordo com a ocasião, os acessórios desportivos (joelheiras, tornozeleiras, cotoveleiras, estabilizadores, etc), bem como os calçados (tênis de treino, jogo, jogging, passeio, sandálias, chinelos, etc) sendo que, em ambos os casos o fornecedor será indicado pelo MOLICO/OSASCO.

3.5 A INTERVENIENTE deve atender o público/torcedor sempre de forma cortês, atenciosa e delicada ao conceder autógrafos, posar para fotografias, etc., jamais demonstrando indiferença, impaciência, intolerância com o assédio, em todos os momentos em que for possível.

3.6 A INTERVENIENTE não deverá manifestar-se de forma desrespeitosa ou ofensiva com os membros dos poderes constituídos, bem como contra dirigentes ou integrantes das entidades de administração do desporto e da Justiça Desportiva, ou ainda, ameaça-lo de mal injusto e grave, assim como atribuir-lhe fato inverídico.

3.7 A INTERVENIENTE deverá comparecer aos eventos promocionais indicados pela NESTLÉ (coletivas, entrevistas para televisão, rádio, jornal ou qualquer outro veículo, ainda nos lançamentos e sessão de autógrafos, etc.) salvo quando as datas forem coincidentes com jogos, treinamentos ou atividades previstas no calendário oficial.

3.8 A INTERVENIENTE, quando uniformizada, em qualquer circunstância ou local, portar-se-á condignamente de maneira a não comprometer a imagem da NESTLÉ ou das MARCAS.

3.9 A CEDENTE obriga-se a apresentar à NESTLÉ, até a assinatura deste CONTRATO, cópia autêntica do Contrato/Estatuto Social, ata de eleição de Diretoria, procuração se for o caso entre outros documentos que se fizerem necessários para a comprovação da representação da CEDENTE.

A cláusula sexta do contrato pactuou a exclusividade da cessão de uso das imagens das jogadoras para a NESTLÉ, conforme se verifica:

(fl. 397) Clausula Sexta – Da exclusividade

6.1 A cessão de uso prevista neste contrato é feita em caráter de exclusividade, não podendo, assim a CEDENTE ou a INTERVENIENTE licenciarem ou sublicenciarem este direito a terceiro, sob qualquer forma, título, em todo ou em parte, sem que haja prévia autorização por escrito da NESTLÉ. Da mesma forma a INTERVENIENTE compromete-se a não participar, direta ou indiretamente, de promoções e/ou propaganda ou qualquer outro tipo de publicidade ou evento, quando promovidas, patrocinadas ou organizadas por qualquer empresa, de qualquer ramo, inclusive, mas sem limitação, quando a divulgação da imagem da INTERVENIENTE for realizada pelo rádio, TV, jornal, revista, álbum de figurinha, etc.

Conforme já mencionado, nos contratos de Licenciamento com Cessão de Direito de Uso de Imagem, Som da Voz, Nome e Apelido Desportivo e Outras Avenças por Pessoa Jurídica de Direito Privado as jogadoras, como pessoas naturais, aparecem caracterizadas como intervenientes, com diferenças entre as durações dos contratos para as diferentes atletas. Elaboramos uma tabela em que se discriminou o nome da atleta, sua qualificação (profissional/

não profissional), a forma de empresa constituída, o prazo de duração dos contratos e a página em que os contratos aparecem nos autos. Observe-se:

|     | Nome da Atleta                          | Qualificação     | Forma de Empresa | Duração do Contrato  | Página nos autos |
|-----|-----------------------------------------|------------------|------------------|----------------------|------------------|
| 1)  | Adenízia Ferreira da Silva              | Profissional     | ME               | 36 meses<br>12 meses | 39 e 862         |
| 2)  | Ana Maria Padrão Gosling                | Não profissional | LTDA             | 12 meses             | 46 e 867         |
| 3)  | Camila de Paula Brait                   | Profissional     | EIRELI ME        | 36 meses             | 51 e 877         |
| 4)  | Daniele Rodrigues Lins                  | Profissional     | LTDA EPP         | 36 meses             | 58               |
| 5)  | Daniela Terra Fernandes de Araujo       | Profissional     | Não aparece      | 12 meses             | 66 e 889         |
| 6)  | Diana Maximiano Ferreira Xavier         | Profissional     | LTDA ME          | 12 meses             | 73               |
| 7)  | Gabriela Guimarães de Souza             | Profissional     | LTDA             | 12 meses             | 80 e 904         |
| 8)  | Ingrid Bernardes Felix                  | Não profissional | EIRELI ME        | 8 meses              | 87 e 914         |
| 9)  | Ivna Franco Marra Colombo do Nascimento | Profissional     | LTDA             | 24 meses             | 92 e 1060        |
| 10) | Josefa Fabiola Almeida de Sousa         | Não Profissional | LTDA ME          | 12 meses             | 99 e 927         |
| 11) | Juliana Valongo de Castro               | Não Profissional | LTDA ME          | 12 meses             | 104 e 932        |
| 12) | Lara Nobre Cardoso Gonçalves Filomento  | Profissional     | ME               | 12 meses             | 109 e 1063       |
| 13) | Larissa Aparecida Gongra de Souza       | Não Profissional | Não aparece      | 12 meses             | 116              |
| 14) | Mariana Buccieri Nardi                  | Profissional     | Não aparece      | 12 meses             | 121 e 1077       |
| 15) | Marianne Steinbrecher                   | Profissional     | LTDA ME          | 12 meses             | 128 e 1070       |

|     |                                              |                  |             |          |            |
|-----|----------------------------------------------|------------------|-------------|----------|------------|
| 16) | Marjorie<br>Fernanda<br>Apolinário<br>Correa | Profissional     | ME          | 12 meses | 135 e 1084 |
| 17) | Thaísa Daher de<br>Menezes                   | Não Profissional | LTDA        | 12 meses | 142        |
| 18) | Paula Camila<br>Mohr                         | Profissional     | Não aparece | 12 meses | 147        |
| 19) | Samara<br>Rodrigues de<br>Almeida            | Profissional     | Não aparece | 12 meses | 152 e 1091 |
| 20) | Sheila Castro de<br>Paula Blassioli          | Não Profissional | LTDA ME     | 12 meses | 159        |
| 21) | Talita de Cassia<br>Ferreira                 | Não Profissional | ME          | 11 meses | 164        |

Conforme já salientamos no tópico anterior, em petição juntada nos autos às fls. 169 a 175 o clube recorrente esclarece a composição dos demais membros de sua equipe técnica, com as respectivas denominações das pessoas jurídicas e CNPJs.

Admitindo a possibilidade de cessão de uso da imagem dos atletas, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa destaca os questionamentos sobre o crescimento desta prática ao alertar:

No cenário esportivo, a utilização da imagem dos atletas com viés econômico tornou-se uma prática comum, como meio de remuneração complementar ao salário formal. Contudo, essa modalidade contratual levanta questionamentos sobre sua real finalidade, visto que, em alguns casos, a separação entre a remuneração trabalhista e os valores pagos pelo direito de imagem pode ser artificial, configurando tentativa de reduzir encargos tributários e previdenciários. Esse procedimento pode resultar em uma requalificação da natureza dos rendimentos pelo Fisco, com implicações tanto para as entidades esportivas contratantes quanto para os atletas<sup>15</sup>.

Em voto proferido no acórdão 2202-003.682, na Segunda Turma da Segunda Câmara da Segunda Seção, em Sessão realizada em 08/02/2026, o Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, discorrendo sobre a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 e a legalidade da prestação de serviços por sociedade civil, ofereceu um critério pragmático de avaliação:

(fl. 483) Assim, não resta dúvida quanto à possibilidade de cessão para a pessoa jurídica de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física. Entretanto, o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 deve ser interpretado sistematicamente com as demais normas do ordenamento jurídico

<sup>15</sup> BARBOSA, op. cit., p. 831.

brasileiro, não possuindo o condão de afastar o reconhecimento do vínculo de emprego entre o trabalhador – contratado sob o manto de pessoa jurídica – e o empregador. Para que essa forma de contratação seja considerada e gere efeitos, torna-se necessário que a constituição da pessoa jurídica prestadora de serviços seja verdadeira e efetiva, o que no presente caso não ocorreu, pelo menos no tocante ao contrato com o clube Internacional, conforme veremos a seguir.

(...)

(fl. 484) Há quem entenda que a cessão do direito de imagem só existe em virtude da profissão de atleta, ou seja, os clubes ou seus patrocinadores celebram com o jogador - ou com uma pessoa jurídica por ele constituída - um contrato pelo qual irão divulgar a imagem do atleta, inclusive vinculando-a à venda de produtos. Assim, como o referido contrato é celebrado somente em função da relação de emprego entre o clube e o atleta, não haveria dúvida de que o pagamento efetuado em razão do direito de imagem tem natureza salarial e assim deve ser tributado.

Por outro lado, existe um entendimento de que o contrato de cessão de direito do uso de imagem, por ser autônomo, paralelo e inconfundível com o contrato desportivo, integra um direito da personalidade do atleta e pode ser cedido, tendo finalidade distinta do salário.

Entendo que a distinção entre as finalidades dos contratos de cessão de direito de imagem somente pode ser aferida no caso concreto e uma indagação a ser feita, de crucial importância para o deslinde da questão, **é se o contrato de direito de uso de imagem é autônomo em relação ao contrato de trabalho**. Sendo positiva a resposta, é possível que se esteja diante de um contrato de natureza civil e os rendimentos dele provenientes não integram a remuneração do atleta, a depender de outras variáveis a serem analisadas caso a caso. De modo contrário, não havendo autonomia entre o contrato de direito de uso de imagem e o contrato de trabalho, o que se tem é um contrato simulado, com a intenção de mascarar a real remuneração do esportista, com especial interesse na sonegação de tributos, tanto pelo contratante como pelo contratado (destaques nossos).

Este critério, qual seja, o da falta de autonomia entre os contratos de cessão de direito de imagem em relação ao contrato de trabalho do atleta, é o que vem prevalecendo no entendimento deste Conselho, quando se trata de reclassificar as verbas recebidas nos contratos civis. É o entendimento adotado, inclusive, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Leia-se:

(fl. 1058) É indubitoso que os contratos de cessão de direito de imagem têm sua existência dependente de um contrato de trabalho. A utilização da imagem do atleta profissional pelo clube para o qual trabalha somente tem razão de existir até o momento em que o mesmo está prestando os seus serviços ao mesmo (Acórdão 9202-007.468. Redatora designada Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Sessão de 29/01/2019).

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA Física - IRPF Ano-calendário: 2007, 2008 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO. Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATLETA. JOGADOR DE FUTEBOL. DIREITO DE IMAGEM DE CONTEÚDO PATRIMONIAL. LICENCIAMENTO MEDIANTE CESSÃO DA EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DOS DIREITOS DE IMAGEM DA PESSOA FÍSICA PARA PESSOA JURÍDICA DA QUAL O DESPORTISTA É UM DOS SÓCIOS. INEXISTÊNCIA DE EFETIVA EXPLORAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE ECONÔMICA POR MEIO DA EMPRESA. ELEMENTOS CARACTERÍSTICOS DA SIMULAÇÃO. EVASÃO FISCAL. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA POR IDENTIFICAÇÃO DOS FATOS EFETIVAMENTE OCORRIDOS. REQUALIFICAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA. O direito de imagem possui conteúdo patrimonial que permite a licença a terceiros para exploração econômica em atividade organizada de fim especulativo que objetiva lucro, regendo-se por normas constitucionais e patrimoniais do direito privado estando autorizada a cessão da exploração da imagem, inclusive, diretamente da pessoa física do atleta para pessoa jurídica da qual ele seja titular ou um dos sócios, conquanto a exploração deva ser efetiva, de modo a se combater a simulação e evitar a evasão fiscal. Demonstrado por elementos incontroversos a prática de atos artificiais que caracterizam simulação, inexistindo efetiva exploração econômica em atividade organizada em conceito empresarial, é dever da autoridade fiscal requalificar a sujeição passiva indicando os fatos efetivamente ocorridos (Acórdão 9202-011.585. Relator Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Sessão de 28/11/2024).

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 a cessão de direitos de imagem, devem ser tributados na pessoa física do efetivo prestador do serviço, sendo irrelevante a denominação que lhes seja atribuída ou a criação de pessoa jurídica visando alterar a definição legal do sujeito passivo. 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, deve-se 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 (Acórdão 9202-004.548. Relatora Conselheira Patricia da Silva, Sessão de 23/11/2016).

No caso presente, os contratos de cessão de direito de imagem previram, em sua cláusula Oitava:

(fl. 865) Cláusula Oitava – Do Prazo de Vigência e Rescisão

(...)

8.2 Este CONTRATO rescindir-se-á automaticamente, com a redução proporcional do pagamento devido pelo MOLICO/NESTLÉ à CEDENTE, com relação às parcelas vincendas, caso a INTERVENIENTE perca a condição de integrante da EQUIPE, por qualquer motivo pessoal ou profissional, seja em decorrência de condições estatutárias ou regulamentares, ou mesmo por qualquer outro motivo que impeça de praticar o Voleibol, mesmo que provisoriamente, mas sem limitações, aqueles advindos de contusões, fraturas, ou qualquer outra impossibilidade ligada à saúde, inclusive física, salvo se o motivo impeditivo resultar de fato ocorrido no exercício das atividades aqui previstas (destaques nossos).

Ou seja, o contrato de patrocínio e cessão de imagem das atletas profissionais e da comissão técnica seria mantido **se e somente se** jogadoras e comissão técnica permanecessem integrando a equipe do Osasco Vôlei Clube. Assim, o que se revela é a dependência entre o contrato laboral desportivo das jogadoras e o ajuste para a cessão de uso de sua imagem para o contrato de patrocínio obtido pelo clube junto à Nestlé.

Neste sentido, não prospera a pretensão dos Recorrentes, clube e responsável tributário, mantendo-se a exigência fiscal.

#### **5. Ausência de demonstração de intuito fraudulento (multa qualificada).**

No caso em tela, a Fiscalização afirmou:

(fl. 1332) 72. Por outro lado, embora não tenham constituído contrato de trabalho conforme dispõe a legislação, o contribuinte celebrou contratos de cessão de direitos de imagem junto a empresas que detinham o uso da imagem de cada atleta profissional.

73. Ao analisar os contratos de licenciamento de cessão de direitos de imagem, constata-se que esses contratos possuem grandes similaridades com um contrato de trabalho.

74. A título de exemplificação, percebe-se que o contrato de direito de imagem assinado possui a mesma periodicidade de um contrato de trabalho desportivo, ou seja, trata-se de um contrato anual (por temporada) com pagamentos mensais.

75. As cláusulas dos referidos contratos de licenciamento de cessão de direito de imagem garantem que as contrapartidas (fixas) seriam pagas às empresas das jogadoras profissionais que detém o direito de utilização da imagem das atletas

**independentemente** do resultado da exploração de direitos de imagem das atletas. Ou seja, ainda que as atletas não participassem de eventos publicitários e jogos, elas receberiam os valores pactuados.

76. Comprova-se o exposto acima pelo fato de, apesar de estarem em período de férias (junho e julho), e por conta disso, não participarem de treinamentos, jogos e eventos publicitários, as jogadoras profissionais receberam normalmente as contrapartidas (pagamentos mensais) da exploração do direito de imagem da mesma forma, conforme estipulado no contrato.

77. É certo que no período houveram (sic) reportagens em websites e nas redes sociais da Nestlé, porém, em virtude de não participarem dos jogos e assim, o potencial de exploração da imagem da atleta e comissão técnica ser reduzido, foi pago o mesmo valor a título de direito de imagem.

(...)

(fl. 1347) 150. Tendo em vista a ausência de registro dos contratos, a ausência de independência entre o contrato de direito de imagem e o vínculo trabalhista, assim como a desproporcionalidade dos valores pagos à título de Licenciamento de Cessão de Direito de Imagem, do Som da Voz, Nome e Apelido desportivo quando comparados aos valores de salários pagos às atletas do OVC, constata-se o objetivo utilizado pelo OVC de fraudar os direitos trabalhistas das atletas, o fisco e a previdência social, inserindo os contratos de imagem como imensa parte da remuneração, como forma de reduzir os reflexos tributários. Trata-se de uma manobra jurídica com o simples objetivo de infringir a legislação fiscal após a verificação da hipótese de incidência.

A conclusão fiscal no sentido de que o contrato de cessão de direito de imagem teria sido utilizado com a finalidade de ocultar remuneração decorrente da atividade profissional exercida pelas atletas profissionais e comissão técnica não encontra respaldo em elementos probatórios suficientes nos autos, apoiando-se, em verdade, em mera presunção desacompanhada de demonstração concreta dos fatos, apta a lhe conferir valor probatório.

O conjunto probatório dos autos não evidencia a ocorrência de simulação na cessão dos direitos de exploração da imagem das atletas às pessoas jurídicas por elas constituídas, na avença em que as pessoas jurídicas participaram como CEDENTE e as atletas como INTERVENIENTES. Em face da controvérsia doutrinária e jurisprudencial que se estabeleceu acerca da contratação dos atletas profissionais e não-profissionais, bem como a adequada forma de sua remuneração, a fiscalização não demonstrou o indispensável descompasso entre a realidade fática e a manifestação de vontade das partes, elemento caracterizador do negócio jurídico simulado.

Os contratos celebrados entre o clube OSASCO VOLEIBOL CLUBE, as sociedades empresárias das atletas e a NESTLÉ revelam prática comum noticiada pela doutrina e desportiva e jurisprudência. Houve, no caso presente, manifestação de vontade convergente e coerente com a intenção declarada pelas partes, qual seja, a obtenção de patrocínio mediante a exploração econômica dos direitos de imagem das atletas às pessoas jurídicas das quais são titulares, com

vistas à adoção de estrutura jurídica reputada lícita para a condução de suas atividades, em face das precárias formas de sustento das práticas desportivas no país.

Ainda que a operação tenha envolvido direito de natureza personalíssima ou atividade cuja execução dependia das qualidades individuais das atletas, tais circunstâncias, isoladamente consideradas, não são suficientes para caracterizar artificialidade negocial ou simulação, ausentes a demonstração concreta de que os instrumentos contratuais tenham sido utilizados para ocultar situação jurídica diversa daquela efetivamente praticada.

Cumprе observar, ademais, que a tributação dos valores percebidos por pessoa jurídica detentora dos direitos de exploração da imagem de atleta constitui tema historicamente controvertido no âmbito deste Conselho, circunstância evidenciada pela existência de reiteradas decisões divergentes sobre a matéria. No presente caso, essa divergência interpretativa igualmente se manifestou, diante da divisão do colegiado quanto à solução da controvérsia.

Verifica-se, ainda, que as operações foram formalizadas por meio dos instrumentos contratuais pertinentes, acompanhadas da correspondente emissão de documentos fiscais e da disponibilização integral da documentação solicitada pela autoridade fiscal, circunstâncias que conferem transparência aos atos praticados e afastam, ao menos em princípio, a ideia de ocultação ou dissimulação de fatos juridicamente relevantes.

Nesse contexto, à luz do conjunto fático-probatório constante dos autos, já extensamente comentado no presente voto, revela-se insuficientemente demonstrada a alegação de utilização de artifícios destinados à redução ilícita da carga tributária mediante fraude, sonegação ou qualquer outra conduta dolosa. De igual modo, a imputação de atuação deliberada e concertada entre o clube autuado, as pessoas jurídicas integradas pelas atletas e pela comissão técnica, com vistas à supressão indevida de tributos e encargos sociais, não ultrapassa o campo das conjecturas, porquanto desprovida de comprovação robusta e inequívoca.

Não foram trazidos pela Autoridade Fiscal documentos ou fatos – além da omissão de valores em GFIP – que pudessem demonstrar o deliberado intuito do Recorrente de levar o fisco a erro.

É o que vem decidindo este Conselho sobre o tema, conforme julgados abaixo:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DAS CONDUTAS PREVISTAS NA LEI. Somente é justificável a exigência da multa qualificada de 150%, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. Quando não restar efetivamente comprovada a atitude dolosa em praticar a conduta, deve-se afastar tal qualificadora

MULTA QUALIFICADA. ELEMENTO VOLITIVO NA CONDUTA DO AGENTE. A falta de identificação do elemento volitivo na conduta que revela infração à legislação

tributária praticada pelo contribuinte afasta a imposição da penalidade de ofício qualificada. (Processo n. 16095.720001/2014-14. Acórdão n. 2201-011.011. Sessão de 08/08/2023. Conselheiro Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. FRAUDE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. A aplicação de multa de ofício qualificada só será cabível quando a ação dolosa específica que caracteriza as hipóteses legais de fraude ou sonegação restar devidamente demonstrada e comprovada. Recurso Voluntário Provido em Parte. Crédito Tributário Mantido em Parte. (processo n. 11030.721895/2012-21. Acórdão n. 2201-005.618. Sessão de 10/10/2019. Conselheiro Relator Sávio Salomão de Almeida Nóbrega).

Considerando, portanto, que não há essa demonstração de que o Contribuinte agiu com dolo e que não se escusou de contribuir com os documentos pertinentes à autuação, entendo que a qualificadora resta afastada.

Assim, inexistindo prova hábil e suficiente da prática de conduta dolosa pelo recorrente, indispensável à configuração das hipóteses previstas no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, não subsiste fundamento para a manutenção da multa de ofício qualificada. Impõe-se, portanto, o seu afastamento, com a redução da penalidade ao percentual ordinário de 75%.

#### **Conclusão.**

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida; dar provimento ao recurso voluntário do responsável solidário, para afastar o vínculo de sujeição passiva atribuído ao presidente do clube, Cláudio Sérgio da Silva; e dar parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte, unicamente para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao percentual de 75%.

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Gomes Favacho**